

Υπόθεση C-307/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Μαΐου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

17 Ιανουαρίου 2023

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

G GmbH

Καθού και αναιρεσίβλητου:

Hauptzollamt H

[παραλειπόμενα]

BUNDESFINANZHOF

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στη διαφορά

G GmbH

προσφεύγουσας και αναιρεσείουσας

[παραλειπόμενα]

κατά

Hauptzollamt H (κεντρικού τελωνείου H)

καθού και αναιρεσίβλητου

με αντικείμενο την εκ των υστέρων είσπραξη εισαγωγικών δασμών

το ενδέκατο τμήμα,

κατά τη συνεδρίαση της 17.01.2023, αποφάσισε τα εξής:

Διατακτικό

1. Υποβάλλεται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Προστίθεται, βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, ή βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του τελωνειακού κώδικα, στη συναλλακτική αξία το κόστος για την εκπόνηση προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης αν η αγοράστρια, η οποία είναι εγκατεστημένη στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, παρέχει δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή τα προσχέδια στον προμηθευτή τρίτης χώρας;

2. Αναστέλλει τη διαδικασία έως την έκδοση προδικαστικής απόφασης από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σκεπτικό

I.

1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσίουσα (στο εξής: προσφεύγουσα) ήταν διαχειρίστρια αποθήκης τελωνειακής αποταμιεύσεως τύπου D. Παρασκεύαζε τρόφιμα διατηρούμενα σε κονσέρβες, τις οποίες άλλη επιχείρηση (στο εξής: αγοράστρια) εισήγαγε από τρίτες χώρες υπό καθεστώς τελωνειακής αποταμιεύσεως και στη συνέχεια (κατά την περίοδο από 12.12.2012 έως 30.05.2013) τις έθετε σε ελεύθερη κυκλοφορία στο πλαίσιο της διαδικασίας εκτελωνισμού στον οριζόμενο από τον ενδιαφερόμενο τόπο. Οι κονσέρβες έφεραν επικολλημένες χάρτινες ετικέτες τις οποίες οι προμηθευτές κατασκεύαζαν στην τρίτη χώρα, χρησιμοποιώντας προσχέδια εκτύπωσης τα οποία η πωλήτρια παρείχε σε αυτούς δωρεάν με ηλεκτρονικά μέσα. Τα προσχέδια εκπονούνταν από διάφορα στούντιο σχεδιασμού στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας (στο εξής: Γερμανία) κατ' εντολή και με δαπάνες της αγοράστριας. Στις δηλώσεις δασμολογητέας αξίας αναγραφόταν μόνο το ποσό που η αγοράστρια όφειλε να καταβάλλει στους κατασκευαστές στις τρίτες χώρες σύμφωνα με τις συμβάσεις πώλησης που είχε συνάψει με αυτούς, συμπεριλαμβανομένου του κόστους για τις συσκευασίες λιανικής πώλησης και για την εκτύπωση των χάρτινων ετικετών που επικολλούνταν επ' αυτών, όχι όμως και του κόστους που αντιστοιχούσε στα προσχέδια σχεδιασμού.

2 Με πράξη βεβαίωσης εισαγωγικών δασμών της 20.02.2014 το καθού και αναιρεσίβλητο κεντρικό τελωνείο (Hauptzollamt, στο εξής: HZA) επέβαλε δασμούς στην προσφεύγουσα. Το HZA έκρινε ότι στη δασμολογητέα αξία έπρεπε να συνυπολογιστούν και τα ανάλογα έξοδα για τα εκπονηθέντα σχέδια ή/και τα

προσχέδια εκτύπωσης των αυτοκόλλητων ετικετών. Τόσο η ένσταση όσο και η προσφυγή απορρίφθηκαν.

- 3 Το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία, στο εξής: FG) αποφάνθηκε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του τελωνειακού κώδικα (στο εξής: TK), το κόστος για την εκπόνηση των προσχεδίων έπρεπε να είχε ληφθεί υπόψη κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας. Κατά την εκτίμηση του FG, οι κονσέρβες αποτελούν είδη συσκευασίας, καθώς δεν είναι κατάλληλες μόνο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων αλλά και για την αποθήκευση και διάθεσή τους στην αγορά και είναι συνήθεις για τη συσκευασία των εμπορευμάτων αυτών. Στα είδη συσκευασίας εντάσσονται, κατά το FG, και οι ετικέτες, επί των οποίων περιγράφεται και προβάλλεται το περιεχόμενο της κονσέρβας. Οι ετικέτες αποτελούν ένα αδιάσπαστο ενιαίο σύνολο με τις κονσέρβες και, συνεπώς, δεν συγκρίνονται με τις hangtags (κρεμαστές ετικέτες επί των οποίων αναγράφεται η τιμή των εμπορευμάτων και λοιπές συναφείς με αυτά πληροφορίες και οι οποίες συνδέονται με το εμπόρευμα με νήμα υφαιδιού) ή τα πλαίσια για την ένθεση φωτογραφιών, τα οποία δεν θεωρούνται είδη συσκευασίας. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν είναι δυνατή η προνομιακή μεταχείριση των ανεπτυγμένων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) πνευματικών επιτευγμάτων κατά το άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του TK.
- 4 Κατά της αποφάσεως αυτής η προσφεύγουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως. Όπως ισχυρίζεται, δεν υφίσταται νομικό έρεισμα για την ενιαία αντιμετώπιση ετικετών και συσκευασιών. Το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του τελωνειακού κώδικα δεν εφαρμόζεται, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη αναφέρει μόνο ότι τα είδη συσκευασίας αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα και όχι ότι στο σύνολο περιλαμβάνεται και η επί της συσκευασίας τοποθετημένη πινακίδα πληροφόρησης. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το κόστος εκπόνησης των προσχεδίων δεν αποτελεί κόστος «των» ειδών συσκευασίας, όπως απαιτεί το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του TK. Επίσης, ούτε ο γενικός κανόνας για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (στο εξής: γενικός κανόνας) 5, στοιχείο β' προβλέπει ρύθμιση για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας. Οι ετικέτες είναι συγκρίσιμες με τις κρεμαστές ετικέτες, καθόσον κατά τον χρόνο εισαγωγής των εμπορευμάτων είναι επίσης σταθερά συνδεδεμένες με το εμπόρευμα και δεν μπορούν να επαναχρησιμοποιηθούν. Η αποσύνδεση των κονσερβών από τις ετικέτες είναι ασφαλώς δυνατή, ακόμα και αν υπάρχει το ενδεχόμενο καταστροφής των ετικετών κατά τη διαδικασία αυτή.
- 5 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες σχεδιασμού εμπίπτουν στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του TK και, ως εκ τούτου, δεν προστίθενται στη συναλλακτική αξία, καθόσον, αν συνέβαινε αυτό, τα έχοντα διανοητικό χαρακτήρα στοιχεία προς ενσωμάτωση θα τύγχαναν ευνοϊκής αντιμετώπισης οσάκις παρέχονταν εντός της Ένωσης. Το FG φρονεί ότι τυχόν υπαγωγή του σχεδιασμού συσκευασιών θα οδηγούσε σε αξιολογική αντινομία οσάκις ένα ενιαίο σχέδιο χρησιμοποιείται για διαφορετικούς σκοπούς.

II.

- 6 Το δικάζον τμήμα αναστέλλει την αναιρετική δίκη που εκκρεμεί ενώπιόν του [παραλειπόμενα] [δικονομικές διατάξεις] και υποβάλλει ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ), κατ' εφαρμογήν του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Προστίθεται, βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, ή βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του τελωνειακού κώδικα, στη συναλλακτική αξία το κόστος για την εκπόνηση προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης αν η αγοράστρια, η οποία είναι εγκατεστημένη στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, παρέχει δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή τα προσχέδια στον προμηθευτή τρίτης χώρας;

III.

- 7 Το δικάζον τμήμα φρονεί ότι κρίσιμες για την επίλυση της διαφοράς είναι οι διατάξεις του τελωνειακού δικαίου για τη δασμολογητέα αξία, οι οποίες περιλαμβάνονται στον ΤΚ. Έχουν δημιουργηθεί αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του τελωνειακού κώδικα, οι οποίες είναι σημαντικές για την έκβαση της υποθέσεως:

8 **Εφαρμοστές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης:**

- 9 Άρθρο 29 ΤΚ:

1. Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33, εφόσον (...)

2. (...)

3. α) Η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είναι η συνολική πληρωμή που έγινε ή πρόκειται να γίνει από τον αγοραστή προς τον πωλητή ή υπέρ του πωλητή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν ως όρο της πώλησης των εισαγομένων εμπορευμάτων, από τον αγοραστή στον πωλητή, ή από τον αγοραστή σε τρίτο πρόσωπο για να ικανοποιήσει υποχρέωση του πωλητή. (...)

- 10 Άρθρο 32 ΤΚ:

1. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 29, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προστίθενται:

- α) τα ακόλουθα στοιχεία, στο μέτρο που βαρύνουν τον αγοραστή, αλλά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή:
- i) (...)
 - ii) το κόστος των ειδών συσκευασίας τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα,
 - iii) (...)
- β) η αξία, επιμεριζόμενη με τον κατάλληλο τρόπο, των προϊόντων και υπηρεσιών που αναφέρονται κατωτέρω, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή:
- i) (...)
 - ii) (...)
 - iii) (...)
 - iv) εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων, οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων.
- γ) (...)
- 11 Άρθρο 154 του κανονισμού εφαρμογής του ΤΚ (στο εξής: κανονισμός εφαρμογής):
- Όταν τα είδη συσκευασίας που προβλέπονται στο άρθρο 32 παράγραφος 1 στοιχείο α) σημείο ii) του κώδικα πρέπει να γίνουν το αντικείμενο επαναλαμβανόμενων εισαγωγών, το κόστος τους επιμερίζεται, μετά από αίτηση του διασαφιστή, με κατάλληλο τρόπο, σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.
- 12 Άρθρο 155 του κανονισμού εφαρμογής:
- Για τους σκοπούς του άρθρου 32 παράγραφος 1 στοιχείο β) σημείο iv) του κώδικα, τα έξοδα έρευνας και προκαταρκτικού σχεδιασμού δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη δασμολογητέα αξία.
- 13 Άρθρο 156α, παράγραφος 1, του κανονισμού εφαρμογής:

Εφόσον τους υποβληθεί σχετικό αίτημα από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, οι τελωνειακές υπηρεσίες έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν:

- κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 32 παράγραφος 2 του κώδικα, ορισμένα στοιχεία τα οποία προστίθενται στην πραγματικά πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή και τα οποία δεν είναι δυνατόν να καθοριστούν ποσοτικά κατά τη χρονική στιγμή γένεσης της τελωνειακής οφειλής,
- (...)

να καθορίζονται με βάση κατάλληλα και ειδικά κριτήρια. (...)

14 Γενικός κανόνας 5:

Εκτός από τις παραπάνω διατάξεις, στα παρακάτω αναφερόμενα εμπορεύματα εφαρμόζονται και οι ακόλουθοι κανόνες:

α) οι θήκες για φωτογραφικές μηχανές, μουσικά όργανα, όπλα, όργανα σχεδίασης, τα κουτιά και τα παρόμοια είδη συσκευασίας που έχουν ειδικά διευθετηθεί για να δέχονται ένα καθορισμένο είδος ή ένα σύνολο, που προορίζονται για παρατεταμένη χρήση και παρουσιάζονται με τα είδη για τα οποία προορίζονται, κατατάσσονται με τα είδη αυτά εφόσον είναι του τύπου που κανονικά πουλιέται με αυτά. Εντούτοις ο κανόνας αυτός δεν εφαρμόζεται στα είδη συσκευασίας τα οποία προσδίδουν στο σύνολο τον ουσιώδη του χαρακτήρα.

β) Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παραπάνω κανόνα 5 α), οι συσκευασίες που περιέχουν εμπορεύματα κατατάσσονται με τα εμπορεύματα αυτά όταν είναι του τύπου που χρησιμοποιείται κανονικά για το είδος των εμπορευμάτων αυτών. Εντούτοις η διάταξη αυτή δεν είναι υποχρεωτική όταν οι συσκευασίες είναι φανερό ότι είναι κατάλληλες να χρησιμοποιούνται κατά επαναλαμβανόμενο τρόπο.

15 Υποσημείωση 1 του γενικού κανόνα 5:

Με τον όρο «συσκευασία» εννοούνται τα εσωτερικά και εξωτερικά δοχεία, περιβλήματα, περιτυλίγματα και υποθέματα, εκτός από τις μηχανικές κατασκευές που διευκολύνουν τη μεταφορά –ιδίως τα εμπορευματοκιβώτια (containers)–, τους μουςαμάδες, τα εξαρτήματα προστασίας των εμπορευμάτων κατά τη μεταφορά και το υλικό μεταφοράς που έχει βοηθητικό χαρακτήρα. Ο όρος αυτός δεν καλύπτει τις θήκες, κουτιά και παρόμοια είδη συσκευασίας που αναφέρονται στον γενικό κανόνα 5 α).

16 Επεξηγηματικές σημειώσεις του εναρμονισμένου συστήματος (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ) 02.0 και 04.0 του γενικού κανόνα 5, στοιχείο α΄:

I) Ο παρών κανόνας πρέπει να ερμηνεύεται ως εφαρμοζόμενος 02.0

αποκλειστικά στα δοχεία που, σωρευτικά:

(...)

2) προορίζονται για παρατεταμένη χρήση, ήτοι είναι σχεδιασμένα, κυρίως όσον αφορά την αντοχή ή το φινίρισμά τους για να έχουν διάρκεια χρήσης σχετική με αυτή του περιεχομένου τους. Τα δοχεία αυτά χρησιμοποιούνται τις περισσότερες φορές για να προστατεύεται το είδος με το οποίο σχετίζονται όταν αυτό δεν χρησιμοποιείται (για παράδειγμα σε περίπτωση μεταφοράς ή τακτοποίησης). Τα κριτήρια αυτά καθιστούν, μεταξύ άλλων, δυνατή τη διαφοροποίησή τους σε σχέση με τις απλές συσκευασίες·

04.0

IV.

- 17 Η νομική αξιολόγηση της ένδικης διαφοράς ενέχει αμφιβολίες από την άποψη του δικαίου της Ένωσης. Κρίσιμης σημασίας είναι κατά πόσον, σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του TK, το κόστος προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών, τα οποία έχουν κατασκευαστεί στη Γερμανία, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως αύξηση της δασμολογητέας αξίας ή αν το εν λόγω κόστος πρέπει να περιλαμβάνεται στη δασμολογική αξία αποκλειστικά υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του TK, με συνέπεια να αποκλείεται στην υπό κρίση υπόθεση ο συνυπολογισμός του κόστους αυτού στη συναλλακτική αξία. Στο πλαίσιο αυτό, κρίσιμη είναι ιδίως η ερμηνεία του όρου «είδη συσκευασίας» και η σχέση των προπαρατιθέμενων διατάξεων μεταξύ τους.
- 18 1. Σημαντικές για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας στην υπό κρίση υπόθεση είναι οι διατάξεις των άρθρων 29 επ. του TK, δεδομένου ότι ο δασμός προέκυψε βάσει της εγγραφής στις λογιστικές καταχωρίσεις της προσφεύγουσας για την περίοδο από 12.12.2012 έως 30.05.2013 (άρθρο 201, παράγραφος 2, του TK, σε συνδυασμό με το άρθρο 76, παράγραφος 1, στοιχείο γ' και παράγραφος 3, του TK). Οι μέθοδοι υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας αποτελούν διατάξεις του ουσιαστικού τελωνειακού δικαίου, οι οποίες συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή σε καταστάσεις που έχουν ήδη διαμορφωθεί πριν από την έναρξη της ισχύος του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα (στο εξής: ETK) (πρβλ. απόφαση ΔΕΕ, Beemsterboer Coldstore Services της 09.03.2006 – C-293/04, EU:C:2006:162, σκέψεις 19 επ. [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]· βλ. επίσης αποφάσεις του τμήματος της 19.10.2021 – VII R 27/19, BFH/σε NV 2022, 628, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία] και της 01.12.1998 – VII R 147/97, σε BFHE 187, 362, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]). Εντούτοις, το νομικό ζήτημα που χρήζει διευκρινίσεως τίθεται και στο πλαίσιο εφαρμογής του ETK, καθόσον το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του TK μεταφέρθηκε, κατ' ουσίαν, αυτούσιο στο άρθρο 71, παράγραφος 2, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ETK και μάλιστα το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του TK επαναλαμβάνεται με

την ίδια διατύπωση στο άρθρο 71, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ETK.

- 19 α) Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας εφαρμοστέα κατά προτεραιότητα, επομένως και στην υπό κρίση υπόθεση, είναι η μέθοδος υπολογισμού της συναλλακτικής αξίας που προβλέπεται στο άρθρο 29 του TK. Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων κατά το άρθρο 29, παράγραφος 1, του TK, είναι, κατά κανόνα, η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν διόρθωσης με προσαρμογή που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 του TK και χωρίς να συνυπολογίζονται οι εκπτώσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 33 του TK.
- 20 Κατά το άρθρο 29, παράγραφος 3, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, του TK, η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή είναι η συνολική πληρωμή που έγινε ή πρόκειται να γίνει από τον αγοραστή προς τον πωλητή ή υπέρ του πωλητή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα και περιλαμβάνει όλες τις πληρωμές που έγιναν ή πρόκειται να γίνουν ως όρο της πώλησης των εισαγομένων εμπορευμάτων, από τον αγοραστή στον πωλητή, ή από τον αγοραστή σε τρίτο πρόσωπο για να ικανοποιήσει υποχρέωση του πωλητή.
- 21 Συνοψίζοντας, υπενθυμίζεται ότι σκοπός των κανόνων που διέπουν τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας είναι η διαμόρφωση ενός συστήματος δίκαιου, ομοιόμορφου και ουδέτερου, το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών. Συνεπώς, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να λαμβάνει υπόψη όσα στοιχεία των εμπορευμάτων αυτών έχουν οικονομική αξία. Επομένως, μολονότι η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή αποτελεί, κατά κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, εντούτοις η τιμή αυτή συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει ενδεχομένως να αναπροσαρμόζεται, εφόσον η αναπροσαρμογή αυτή είναι απαραίτητη προς αποφυγή καθορισμού αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας (βλ. απόφαση ΔΕΕ, BMW της 10.09.2020 – C-509/19, EU:C:2020:694, σκέψη 13, με περαιτέρω αναφορές στη νομολογία, [παραλείπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία], επί του άρθρου 70, παράγραφος 1 και του άρθρου 71, παράγραφος 1, του ETK).
- 22 β) Το άρθρο 32 του TK απαριθμεί διάφορα είδη κόστους και αξιών, τα οποία προστίθενται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή. Το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι η εν λόγω απαρίθμηση είναι περιοριστική και, ως εκ τούτου, δεν επιτρέπεται συνυπολογισμός άλλων ποσών στην αξία συναλλαγής (βλ. επίσης προτάσεις στην υπόθεση C-340/93, EU:C:1994:177, σημείο 17, επί του άρθρου 8 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28.05.1980, περί δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 1980 L 134, σ. 1)· απόφαση ΔΕΕ Malt της 28.03.1990 – C-219/88, EU:C:1990:146, σκέψη 11, επί του άρθρου 8 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80· βλ. επίσης απόφαση του τμήματος

της 24.01.1995 – VII R 79/94, BFH/σε NV 1995, 895, επίσης επί του άρθρου 8 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80).

- 23 αα) Σύμφωνα με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του ΤΚ, το κόστος των ειδών συσκευασίας τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα, προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή. Η διάταξη δεν διακρίνει μεταξύ παροχών που πραγματοποιούνται εντός της Κοινότητας και παροχών που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Επίσης, ο ΤΚ δεν περιλαμβάνει ορισμό της έννοιας «είδη συσκευασίας». Ειδικότερα, δεν είναι σαφές εάν το κόστος για την εκπόνηση προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες, με τη σειρά τους, επικολώνονται στις ίδιες τις συσκευασίες (όπως κουτιά κονσερβών) εμπίπτει επίσης στην έννοια «είδη συσκευασίας» και, συνεπώς, πρέπει να συνυπολογίζεται στη συναλλακτική αξία βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του ΤΚ.
- 24 1) Από τη διατύπωση του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ («είδη συσκευασίας», στην αγγλική γλώσσα «containers» και στη γαλλική γλώσσα «contenants») προκύπτει ότι με τον όρο «είδη συσκευασίας» νοούνται τα δοχεία που περιέχουν ή περιβάλλουν το εμπόρευμα. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί η χωριστή μνεία του κόστους συσκευασίας στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση iii, του ΤΚ.
- 25 2) Η περαιτέρω προϋπόθεση, ήτοι ότι τα είδη συσκευασίας, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα επιτρέπει την εφαρμογή του γενικού κανόνα 5, στοιχείο α', για τα δοχεία, και στοιχείο β' για τις συσκευασίες [παραλειπόμενα] [παράθεση νομικής βιβλιογραφίας], χωρίς όμως να διευκρινίζεται το εύρος του όρου «είδη συσκευασίας».
- 26 Επομένως, οι θήκες, τα κουτιά και τα παρόμοια δοχεία (βλ. γενικό κανόνα 5, στοιχείο α') έχουν ειδικά διευθετηθεί για να δέχονται ένα καθορισμένο είδος ή ένα σύνολο και προορίζονται για παρατεταμένη χρήση (βλ. επίσης επεξηγηματικές σημειώσεις του ΕΣ 03.0 και 04.0 επί του γενικού κανόνα 5, στοιχείο α'). Σύμφωνα με την υποσημείωση 1 του γενικού κανόνα 5, στοιχείο β', με τον όρο «συσκευασία» εννοούνται τα εσωτερικά και εξωτερικά δοχεία, περιβλήματα, περιτυλίγματα και υποθέματα, εκτός από τις μηχανικές κατασκευές που διευκολύνουν τη μεταφορά –ιδίως τα εμπορευματοκιβώτια (containers)–, τους μουςμάδες, τα εξαρτήματα προστασίας των εμπορευμάτων κατά τη μεταφορά και το υλικό μεταφοράς που έχει βοηθητικό χαρακτήρα. Επομένως, στη δασμολογική κατάταξη γίνεται διαχωρισμός μεταξύ δοχείων και συσκευασιών. Από την επεξηγηματική σημείωση 16.0 επί του γενικού κανόνα 5, σημείο β' προκύπτει επίσης η συμπληρωματική ένδειξη ότι νοούνται τα υλικά συσκευασίας και τα δοχεία που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συσκευασία των εμπορευμάτων.
- 27 Εντούτοις, η εφαρμογή του γενικού κανόνα 5 δεν οδηγεί σε σαφές συμπέρασμα όσον αφορά την ερμηνεία του όρου «είδη συσκευασίας» κατά την έννοια του

άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ. Τούτο διότι, ενώ η νομοθεσία για τη δασμολογική κατάταξη διακρίνει μεταξύ των ειδικά διευθετημένων δοχείων που προορίζονται για παρατεταμένη χρήση και των (λοιπών) συνήθων συσκευασιών, στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΤΚ γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ ειδών συσκευασίας (περίπτωση ii) και συσκευασιών (περίπτωση iii). Συνεπώς, οι έννοιες διαφέρουν ήδη κατά τούτο. Κατά τα λοιπά υπάρχουν και ουσιαστικές διαφορές, καθόσον τα είδη συσκευασίας κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ δεν πρέπει απαραίτητως να προορίζονται για παρατεταμένη χρήση.

- 28 3) Κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, τα κουτιά κονσερβών που χρησιμοποιήθηκαν στην υπό κρίση υπόθεση αποτελούν είδη συσκευασίας κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ. Στην ίδια διάταξη εμπίπτουν και οι ετικέτες οι οποίες επικολλούνται στις κονσέρβες στην τρίτη χώρα, καθόσον συνδέονται σταθερά με αυτές και δεν φαίνεται ευχερής ο ασφαλής διαχωρισμός τους. Συμμεριζόμενη την άποψη αυτή, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στη δασμολογητέα αξία το κόστος εκτύπωσης των ετικετών.
- 29 Ωστόσο, δεν είναι σαφές και χρήζει διευκρινίσεως από το Δικαστήριο το κατά πόσον η προϋπόθεση περί συνυπολογισμού που θέτει το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ μπορεί να ερμηνευτεί κατά τρόπο τόσο ευρύ ώστε να περιλαμβάνει και το κόστος εκπόνησης των προσχεδίων εκτύπωσης για τις ετικέτες που επικολλώνται στα εισαγόμενα εμπορεύματα στην τρίτη χώρα.
- 30 ββ) Επιπλέον, ασαφής είναι και η σχέση του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του κώδικα αυτού καθώς και η οριοθέτηση των ειδών συσκευασίας και των συσκευασιών από τις εργασίες που απαριθμούνται στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ. Κατά την εν λόγω διάταξη, στη συναλλακτική αξία πρέπει να συνυπολογίζεται η αξία, επιμεριζόμενη με τον κατάλληλο τρόπο, των εργασιών μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων, οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 155 του κανονισμού εφαρμογής, τα έξοδα έρευνας και προκαταρκτικού σχεδιασμού δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στη δασμολογητέα αξία.
- 31 1) Με την εισαγωγική διατύπωση «προϊόντα και υπηρεσίες», ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε ευρεία διατύπωση για το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ, ούτως ώστε το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής να μην περιορίζεται στα υλικά αγαθά αλλά να καλύπτει και τα άυλα τοιαύτα (βλ.

απόφαση ΔΕΕ, BMW, EU:C:2020:694, σκέψεις 17 και 19, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]). Συνεπώς, η αξία των ηλεκτρονικών προσχεδίων εκτύπωσης για τις ετικέτες θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί (άυλο) αγαθό κατά το πνεύμα της διατάξεως αυτής.

- 32) 2) Ιδίως λόγω της ευρείας διατύπωσης του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β' σε σύγκριση με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΤΚ, προκύπτει το ζήτημα αν το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ εφαρμόζεται κατά προτεραιότητα οσάκις πρέπει να κριθεί η αξιολόγηση των εχόντων διανοητικό χαρακτήρα στοιχείων στο πλαίσιο της σχετικής με τη δασμολογητέα αξία νομοθεσίας. Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι εύλογη η ερμηνεία κατά την οποία το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ περιλαμβάνει ειδική βασική ρύθμιση αφορώσα τα έχοντα διανοητικό χαρακτήρα στοιχεία, ακόμα και αν τούτο, λαμβανομένου υπόψη του ίδιου του κειμένου και της διάρθρωσης της διατάξεως, δεν προκύπτει με τη δέουσα σαφήνεια. Υπό την έννοια αυτή πρέπει επίσης να διευκρινιστεί αν στην περίπτωση αξιολόγησης άυλων αγαθών, εν προκειμένω της εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης από στούντιο σχεδιασμού, στο πλαίσιο της σχετικής με τη δασμολογητέα αξία νομοθεσίας, η εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ αποκλείεται ήδη για τον λόγο αυτόν. Το ζήτημα αυτό είναι κρίσιμης σημασίας για την έκβαση της υποθέσεως, δεδομένου ότι τα προσχέδια δημιουργήθηκαν στη Γερμανία και, ως τούτου, η αξία τους δεν θα αύξανε τη δασμολογητέα αξία κατ' εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ, καθόσον κατά την εν λόγω διάταξη στη δασμολογητέα αξία συνυπολογίζονται μόνον τα έχοντα διανοητικό χαρακτήρα στοιχεία τα οποία γίνονται εκτός της Κοινότητας.
- 33) 3) Τέλος, η απάντηση στο ερώτημα σχετικά με την έννοια «εισαγόμενα εμπορεύματα» πρέπει να δοθεί σε συνάρτηση με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ. Η διόρθωση της δασμολογητέας αξίας σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη δεν αφορά μόνο την αξία των προϊόντων και υπηρεσιών για εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού οι οποίες είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Στην υπό κρίση υπόθεση, εμπορεύματα θα μπορούσαν να αποτελούν τα εισαγόμενα προϊόντα ως σύνολο, ήτοι οι κονσέρβες μαζί με τις επικολλημένες ετικέτες και το περιεχόμενο, ή μόνον τα τρόφιμα, γεγονός που με τη σειρά του επιβεβαιώνει ότι οι κονσέρβες αποτελούν οι ίδιες είδη συσκευασίας κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ.
- 34) γγ) Λόγω αμφιβολιών ως προς την ερμηνεία του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ και του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ, στην υπό κρίση υπόθεση δεν δύναται να κριθεί με σαφήνεια αν το κόστος για την εκπόνηση των προσχεδίων εκτύπωσης πρέπει να συνυπολογιστεί στο κόστος συσκευασίας και, κατ' επέκταση, να προστεθεί στη συναλλακτική αξία ή αν η αξία των προσχεδίων, ως εχόντων διανοητικό χαρακτήρα στοιχείων, δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ως αύξηση της δασμολογητέας αξίας δεδομένου ότι αυτά δημιουργήθηκαν εντός της ΕΕ.

- 35 Υπέρ της απόψεως της διοικήσεως, κατά την οποία στην υπό κρίση υπόθεση τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ, συνηγορεί το ότι χωρίς τα προσχέδια οι ετικέτες δεν θα είχαν κατασκευαστεί και ότι, εν τέλει, τοποθετήθηκαν στο εμπόρευμα, όπως αυτό δηλώθηκε για τη θέση των προϊόντων σε ελεύθερη κυκλοφορία. Η άποψη της διοικήσεως επιρρωννύεται και από τη στενή σύνδεση των ετικετών με τις κονσέρβες. Τέλος, η σημασία των προσχεδίων προκύπτει και από το ότι οι ετικέτες περιέχουν στοιχεία σχετικά με το περιεχόμενο των κονσερβών. Συνεπώς, τυχόν συνυπολογισμός του κόστους των προσχεδίων εκτύπωσης θα μπορούσε να αντανakλά την πραγματική οικονομική αξία εισαγομένου εμπορεύματος (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Hamamatsu Photonics Deutschland της 20.12.2017 – C-529/16, EU:C:2017:984, σκέψη 24, με περαιτέρω αναφορές στη νομολογία, [παραλείπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]). Ειδικότερα, οι αναπροσαρμογές (στην υπό κρίση υπόθεση υπό μορφή συνυπολογισμού) είναι απαραίτητες και προς αποφυγή καθορισμού αυθαίρετης ή πλασματικής δασμολογητέας αξίας (βλ. απόφαση ΔΕΕ, Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, σκέψη 24, με περαιτέρω αναφορές στη νομολογία, [παραλείπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]- βλ. επίσης απόφαση ΔΕΕ, BMW, EU:C:2020:694, σκέψη 13, με περαιτέρω αναφορές στη νομολογία, [παραλείπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία], επί του άρθρου 70, παράγραφος 1 και του άρθρου 71, παράγραφος 1, του ΕΤΚ).
- 36 Ωστόσο, δεν μπορούν να αγνοηθούν ούτε τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας, η οποία εμμένει στην άποψη ότι τα προσχέδια εκτύπωσης αποτελούν στοιχεία διανοητικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ. Εξάλλου, ούτε στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΤΚ ούτε στον γενικό κανόνα 5 γίνεται αναφορά σε προσχέδια ή παρόμοια πνευματικά επιτεύγματα. Αν η απαρίθμηση του άρθρου 32 του ΤΚ είναι περιοριστική, όπως δέχεται το αιτούν δικαστήριο, αποκλείεται συνυπολογισμός του κόστους των προσχεδίων στη δασμολογητέα αξία. Επιπροσθέτως τίθεται το ζήτημα για ποιον λόγο τα έχοντα διανοητικό χαρακτήρα στοιχεία, τα οποία αναπτύσσονται εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης, δεν πρέπει να συνυπολογίζονται στη δασμολογητέα αξία βάσει του ευρέως διατυπωμένου άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ, ενώ τούτο να επιτρέπεται σύμφωνα με το πιο περιοριστικά διατυπωμένο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΤΚ, οσάκις τα εν λόγω στοιχεία θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα της συσκευασίας. Όπως ήδη αναφέρθηκε όσον αφορά τα έχοντα διανοητικό χαρακτήρα στοιχεία, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του ΤΚ, ως ειδικότερη διάταξη, θα μπορούσε να αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ. Επιπροσθέτως, το αιτούν δικαστήριο διακρίνει τον κίνδυνο αντιφάσεως όταν το προσχέδιο χρησιμοποιείται για διάφορες ετικέτες οι οποίες συνδέονται με τη συσκευασία ή με το εμπόρευμα με διαφορετικούς τρόπους. Στο πλαίσιο αυτό δεν γίνεται ευχερώς αντιληπτός ο λόγος για τον οποίο τα προσχέδια εκτύπωσης θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα της συσκευασίας όταν η ετικέτα επικολλάται σε αυτήν, όχι όμως όταν η ετικέτα συνδέεται με το εμπόρευμα μόνο με νήμα υφαδιού, όπως συμβαίνει με τις κρεμαστές ετικέτες. Εν πάση περιπτώσει, το δικάζον τμήμα δεν

έχει εισέτι δεχθεί ότι οι κρεμαστές ετικέτες αποτελούν συσκευασίες (βλ. διάταξη του τμήματος της 18.12.2013 – VII B 107/12, BFH/σε NV 2014, 1107).

- 37 Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι οφείλει να επισημάνει έναν προβληματισμό ο οποίος θα μπορούσε να ανακύψει ανεξαρτήτως της υπό κρίση υποθέσεως και θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη κατά την ερμηνεία των προπαρατιθέμενων διατάξεων. Αν γίνει δεκτό ότι το κόστος για την εκπόνηση προσχεδίων λαμβάνεται υπόψη για την αύξηση της δασμολογητέας αξίας, τίθεται το ζήτημα της κατανομής του κόστους στις εισαγωγές όταν τα προσχέδια εκτύπωσης εκπονούνται άπαξ ενώ η εισαγωγή των εμπορευμάτων αφορά μεγαλύτερες χρονικές περιόδους. Το άρθρο 32 του TK δεν ορίζει τίποτε συναφώς. Το άρθρο 154 του κανονισμού εφαρμογής, κατά το οποίο το κόστος των ειδών συσκευασίας, όταν αυτά αποτελούν αντικείμενο επαναλαμβανόμενων εισαγωγών, μπορεί να επιμερίζεται σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές, αφορά διαφορετική περίπτωση και δεν μπορεί να έχει άμεση, τουλάχιστον, εφαρμογή. Περαιτέρω, ούτε το άρθρο 156α του κανονισμού εφαρμογής παρέχει ικανοποιητική λύση για την περίπτωση αυτή, καθόσον ο καθορισμός ειδικών κριτηρίων για τον υπολογισμό προσαυξήσεων και εκπτώσεων κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, του άρθρου 32, του TK προϋποθέτει αίτημα εκ μέρους του ενδιαφερόμενου και, συνεπώς, τη διενέργεια ελέγχου πριν από την εισαγωγή καθώς και αντίστοιχη έγκριση της τελωνειακής αρχής.
- 38 2. Το νομικό ζήτημα που τίθεται υπό II. δεν έχει εισέτι διευκρινιστεί από το ΔΕΕ και δεν δύναται να απαντηθεί κατά τρόπο ικανοποιητικό ούτε με γνώμονα την προηγηθείσα νομολογία του Δικαστηρίου επί του τελωνειακού δικαίου.
- 39 α) Σε συνάρτηση με την ερμηνεία του τμήματος I, τίτλος II, σημείο Γ, παράγραφος 2, τελευταία φράση, του παραρτήματος του κανονισμού (ΕΟΚ) 950/68 του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1968, περί κοινού δασμολογίου (ΑΒΙ. 1968, L 172, σ. 1), στην απόφαση Schmid της 05.10.1988 – C-357/87 (ΕΥ:C:1988:478, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]) το Δικαστήριο ερμήνευσε τον όρο «συσκευασία» υπό την έννοια ότι αναφέρεται σε δοχεία τα οποία δεν προσφέρονται μόνο για τη μεταφορά των εν λόγω προϊόντων, αλλά και για την αποθήκευσή τους και τη διάθεσή τους στο εμπόριο. Περαιτέρω, το ΔΕΕ δέχθηκε συνυπολογισμό των αντισταθμιστικών πληρωμών για συσκευασίες που δεν επιστρέφονται στον αλλοδαπό πωλητή κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', του κανονισμού περί δασμολογητέας αξίας του 1980. Από την απόφαση αυτή δύναται, πράγματι, να συναχθεί ότι το ΔΕΕ ερμηνεύει τον όρο «συσκευασία» μάλλον διασταλτικώς. Ωστόσο, το ΔΕΕ δεν κλήθηκε να διακρίνει μεταξύ της πραγματικής συσκευασίας των εμπορευμάτων (φιαλών και βαρελιών) και τυχόν ετικετών ή στοιχείων εχόντων διανοητικό χαρακτήρα, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των ετικετών.
- 40 β) Περαιτέρω, το ΔΕΕ ασχολήθηκε επανειλημμένως με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του TK και με την αντίστοιχη προϊσχύσασα διάταξη.

- 41 αα) Στο πλαίσιο αυτό, στην απόφαση BayWa της 07.03.1991 – C-116/89 (EU:C:1991:104, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]) αποφάνθηκε ότι τα δικαιώματα αδείας για τον πολλαπλασιασμό των βασικών σπόρων πρέπει να προστεθούν στη δασμολογητέα αξία των σπόρων συγκομιδής που παρήχθησαν από αυτούς, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού 1224/80. Συναφώς το ΔΕΕ διευκρίνισε ότι δεν υφίσταται γενική αρχή αποκλείουσα από τη δασμολογητέα αξία τις πραγματοποιηθείσες παροχές και τα παραχθέντα στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορεύματα. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε επί του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του κανονισμού περί δασμολογητέας αξίας του 1980, ήτοι της προϊσχύσασας διατάξεως την οποία αντικατέστησε το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του ΤΚ.
- 42 ββ) Στην ερμηνεία του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του ΤΚ δεν συνεισφέρει ούτε η απόφαση του ΔΕΕ, GE Healthcare της 09.03.2017 – C-173/15 (EU:C:2017:195, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]), δεδομένου ότι στην εν λόγω απόφαση το ΔΕΕ απασχόλησαν δικαιώματα αδείας τα οποία, σε αντίθεση με τις διανοητικές προπαρασκευαστικές εργασίες οι οποίες έγιναν στο πλαίσιο εκπόνησης των προσχεδίων στην υπό κρίση υπόθεση, ρυθμίζονται ρητώς στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του ΤΚ.
- 43 γγ) Τέλος, στην απόφαση BMW (EU:C:2020:694, σκέψη 18, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]) το ΔΕΕ αποφάνθηκε ότι αντικείμενα συνυπολογισμού κατά το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ και του άρθρου 71, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΕΤΚ μπορεί να είναι και άυλα αγαθά, όπως λογισμικά. Ωστόσο, η σχέση της διατάξεως αυτής με το πιο περιοριστικά διατυπωμένο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', του ΤΚ, δεν αποτέλεσε αντικείμενο της αποφάσεως αυτής. Επίσης, από την εν λόγω απόφαση δεν δύνανται να συναχθούν ούτε συμπεράσματα σχετικά με το κατά πόσον οι συσκευασίες μπορούν να καλύπτουν και τις διανοητικές προπαρασκευαστικές εργασίες. Επιπλέον, η υπόθεση αυτή αφορούσε λογισμικό το οποίο χρησιμοποιείται για τη διενέργεια δοκιμών λειτουργίας πριν από την παράδοση των μονάδων ελέγχου που προορίζονταν για οχήματα. Επομένως επρόκειτο για λογισμικό που συνδεόταν με το ίδιο το εισαγόμενο εμπόρευμα.
- 44 3. Εξάλλου, ούτε το δικάζον τμήμα έχει ασχοληθεί εισέτι με την αντιμετώπιση των προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών σε σχέση με τη δασμολογητέα αξία.
- 45 Με απόφαση της 30.01.1990 – VII R 41/87 (BFH/σε NV 1990, 679) το αιτούν δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το κόστος εκτύπωσης για ετικέτες που κατασκευάζονται σε τρίτη χώρα, όπου και επικολλούνται στα εμπορεύματα, συνυπολογίζεται στη δασμολογητέα αξία, γεγονός που δεν αμφισβητείται εν προκειμένω. Στην ως άνω υπόθεση δεν αποτελούσαν αντικείμενο της διαδικασίας τυχόν έξοδα που πραγματοποιήθηκαν εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης για την εκπόνηση προσχεδίων εκτύπωσης.

- 46 Όπως [παραλειπόμενα] [αριθμός σελίδας της αρχικής μορφοποίησης] [ανωτέρω, στο τελευταίο εδάφιο της σκέυης 36] προαναφέρθηκε, με την απόφαση BFH/σε NV 2014, 1107 το αιτούν δικαστήριο έκρινε περαιτέρω ότι οι αποκαλούμενες «κρεμαστές ετικέτες» δεν αποτελούν συσκευασίες κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση ii, του TK. Και στην υπόθεση αυτή αντικείμενο κρίσης δεν αποτελούσαν τυχόν ηλεκτρονικά προσχέδια.
- 47 Κατά τα λοιπά, όσον αφορά το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση iv, του TK, το δικάζον τμήμα έκρινε ότι στις υπηρεσίες διανοητικής φύσεως που παρέχονται για την κατασκευή του εμπορεύματος και ενσωματώνονται σε αυτό αποκρυσταλλώνεται το σύνολο της διαδικασίας ανάπτυξης, συμπεριλαμβανομένων όλων των αποκλίσεων. Επομένως, στην αξία που προτείνεται στο πλαίσιο της σχετικής με τη δασμολογητέα αξία νομοθεσίας περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που προέκυψαν στη διάρκεια αυτής της διαδικασίας (βλ. απόφαση του τμήματος σε BFHE 187, 362, [παραλειπόμενα] [παραπομπή στη νομική βιβλιογραφία]). Παρά ταύτα, ούτε αυτή η απόφαση του δικάζοντος τμήματος, η οποία αφορά αξιολόγηση συλλογών δειγμάτων στο πλαίσιο της σχετικής με τη δασμολογητέα αξία νομοθεσίας, οδηγεί σε κάποιο συμπέρασμα ως προς την υπό κρίση υπόθεση.
- 48 4. Μόνο για λόγους πληρότητας, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, κατά την εκτίμησή του, στην υπό κρίση υπόθεση δεν εφαρμόζονται άλλες περιπτώσεις συνυπολογισμού.
- 49 Αποκλείεται η εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση iii, του TK, το οποίο αφορά το κόστος συσκευασίας, καθόσον στην υπό κρίση διαφορά οι ετικέτες ήταν επικολημένες στις κονσέρβες και, συνεπώς, βάσει της τελωνειακής νομοθεσίας, εκτελωνίστηκαν μαζί με αυτές. Ως εκ τούτου, οι ετικέτες δεν είναι δυνατόν, από τελωνειακής πλευράς, να θεωρηθεί ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα.
- 50 Το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', περίπτωση i, του TK αναφέρεται μόνο σε «στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί» στα εισαγόμενα εμπορεύματα και όχι και στις συσκευασίες. Όμως, οι ετικέτες στα κουτιά κονσερβών, όπως και τα ηλεκτρονικά προσχέδια εκτυπώσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των ετικετών, δεν έχουν ενσωματωθεί στο ίδιο το εμπόρευμα (τρόφιμα) αλλά αποτελούν, σε κάθε περίπτωση, αναπόσπαστα στοιχεία της συσκευασίας. Εξάλλου, τα προσχέδια για τις ετικέτες δεν χρησιμοποιούνται ούτε στην παρασκευή του εισαγόμενου εμπορεύματος.