

Vec C-307/23

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

17. máj 2023

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

17. január 2023

Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

G GmbH

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Hauptzollamt H

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÝ SÚD, NEMECKO)

UZNESENIE

vo veci

G GmbH

žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[*omissis*]

proti

Hauptzollamt H (Hlavný colný úrad H, Nemecko)

žalovanému a odporcovi v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

z dôvodu dodatočného výberu dovozného cla

VII. senát

na zasadnutí zo 17. januára 2023 rozhodol:

V ý r o k

1. Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá nasledujúca prejudiciálna otázka:

Majú sa náklady na vyhotovenie grafických návrhov etikiet, ku ktorému došlo na colnom území Únie, pripočítať k prevodnej hodnote podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) Colného kódexu alebo podľa článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) Colného kódexu, ak kupujúca so sídlom na colnom území Únie bezplatne poskytne tieto grafické návrhy v elektronickej podobe dodávateľom v tretej krajine?

2. Konanie sa prerušuje až do rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie o prejudiciálnej otázke.

O d ô v o d n e n i e

I.

- 1 Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“) vlastnila colný sklad typu D. Odbavovala trvanlivé potraviny v konzervách, ktoré iná spoločnosť (kupujúca) doviezla z tretích krajín, do

colného režimu colné uskladňovanie a následne (obdobie od 12. decembra 2012 do 30. mája 2013) ich prepustila do voľného obehu v rámci miestneho colného konania. Na konzervách boli nalepené papierové etikety, ktoré dodávatelia vyrobili v tretej krajine s použitím grafických návrhov, ktoré im kupujúca bezplatne poskytla v elektronickej podobe. Tieto grafické návrhy vyhotovili rôzne grafické štúdiá v Spolkovej republike Nemecko (ďalej len „Nemecko“) na objednávku a na náklady kupujúcej. Vo vyhláseniach o colnej hodnote bola uvedená len suma, ktorú musela kupujúca zaplatiť výrobcovi v tretích krajinách v súlade s kúpnyimi zmluvami, ktoré s nimi uzavrela, vrátane nákladov na maloobchodné balenia a na tlač papierových etikiet nalepených na obaly, ale bez nákladov na grafické návrhy.

- 2 Výmerom o stanovení dovozného cla z 20. februára 2014 žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (Hlavný colný úrad, Nemecko, ďalej len „HZA“) vymeral žalobkyni clo. HZA zastával názor, že pomerné náklady na návrhy grafického dizajnu, resp. grafické návrhy nalepovacích etikiet mali byť zahrnuté do colnej hodnoty. Konanie o námietke a žaloba boli neúspešné.
- 3 Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko, ďalej len „FG“) rozhodol, že náklady na vyhotovenie grafických návrhov mali byť zohľadnené pri určení colnej hodnoty podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) Colného kódexu (ďalej len „CK“). Konzervy sú podľa jeho názoru balenia, lebo sú vhodné nielen na prepravu tovaru, ale aj na jeho skladovanie a predaj a predstavujú obvyklý obal tohto tovaru. K týmto baleniam patria aj etikety, na ktorých je popísaný a propagovaný obsah konzerv. Etikety tvoria neoddeliteľný celok s konzervami a ako také nie sú porovnateľné s visačkami (visačky, na ktorých je uvedená cena tovaru a iné informácie týkajúce sa tovaru a ktoré sú k tovaru pripevnené útkovou niťou) alebo prebalmi, ktoré sa nemajú klasifikovať ako balenia. Privilegované zaobchádzanie s dodaniami predmetov duševného vlastníctva vyhotovených v Európskej únii (ďalej len „EÚ“) podľa článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK nie je v prejednávacom prípade možné.
- 4 Žalobkyňa podala proti tomuto rozsudku odvolanie. Podľa jej názoru neexistuje právny základ pre jednotné posudzovanie etikiet a schránok. Článok 32 ods. 1 písm. a) bod ii) CK sa podľa jej názoru neuplatní, lebo toto ustanovenie hovorí len o tom, že balenie s tovarom sa považuje za jeden celok, ale nehovorí o tom, že štítok s informáciami nalepený na balení sa považuje za jeden celok s balením. Okrem toho náklady na vyhotovenie grafických návrhov nie sú cenou „kontajnerov [balení – *neoficiálny preklad*]“, ako to vyžaduje znenie článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK. Všeobecné pravidlo na interpretáciu kombinovanej nomenklatúry (ďalej len „všeobecné pravidlo“) 5 písm. b) tiež neobsahuje žiadne ustanovenie upravujúce určenie colnej hodnoty. Etikety sú porovnateľné s visačkami, lebo v čase dovozu sú tiež pevne pripevnené k tovaru a nedajú sa opätovne zhodnotiť. Etikety sa od konzerv v každom prípade dajú oddeliť, aj keď sa etikety pri oddelení zničia.

- 5 Žalobkyňa sa domnieva, že na služby týkajúce sa dizajnu sa vzťahuje článok 32 ods. 1 písm. b) bod iv) CK, a preto sa nemajú pripočítavať k prevodnej hodnote, lebo dodania predmetov duševného vlastníctva sú zvýhodnené, ak sú poskytované v rámci EÚ. Klasifikácia dizajnov obalov by podľa názoru FG viedla k rozporom pri oceňovaní, ak by sa používal jednotný dizajn na rôzne účely.

II.

- 6 Senát prerušuje ním vedené konanie o opravnom prostriedku „Revision“ [omissis] [procesné ustanovenia] a podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

Majú sa náklady na vyhotovenie grafických návrhov etikiet, ku ktorému došlo na colnom území Únie, pripočítať k prevodnej hodnote podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK alebo podľa článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK, ak kupujúca so sídlom na colnom území Únie bezplatne poskytne tieto grafické návrhy v elektronickej podobe dodávateľom v tretej krajine?

III.

- 7 Podľa názoru senátu sú pre riešenie prejednávaného prípadu relevantné ustanovenia právnych predpisov týkajúce sa určenia colnej hodnoty podľa CK. Pri výklade CK existujú pochybnosti, ktoré majú v prejednávanom prípade podstatný význam:

8 **Relevantné ustanovenia práva Únie:**

- 9 Článok 29 CK:

1. Colnou hodnotou dovážaného tovaru je jeho prevodná hodnota, t. j. cena skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar predávaný na vývoz na colné územie spoločenstva, podľa potreby upravená podľa článku 32 a 33, a to za podmienky že: ...

2. ...

3. a) Cenou, ktorá bola alebo ktorá má byť za tovar skutočne zaplatená[,] sa rozumie celková platba, ktorá bola alebo má byť zaplatená kupujúcim predávajúcemu alebo v jeho prospech za dovážaný tovar a zahrňuje všetky platby, ktoré boli platené kupujúcim predávajúcemu alebo kupujúcim tretej osobe ako podmienku predaja dovážaného tovaru predávajúcemu alebo tretej osobe k splneniu záväzku predávajúceho. ...

- 10 Článok 32 CK:

1. Pri určovaní colnej hodnoty podľa článku 29 sa pripočítajú k cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá má byť za dovážaný tovar zaplatená:

- a) nasledujúce platby, ktoré sú platené kupujúcim a nie sú zahrnuté v cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá má byť zaplatená:
- i) ...
 - ii) cena kontajnerov [balení – *neoficiálny preklad*], ktoré sa na colné účely považujú s príslušným tovarom za jeden celok;
 - iii) ...
- b) príslušne rozčlenená hodnota nasledujúcich tovarov a služieb[,] pokiaľ ju kupujúci poskytuje priamo alebo nepriamo, bezodplatne alebo za zníženú cenu na použitie v súvislosti s výrobou a predajom tovaru na vývoz, pri ktorom sa určuje colná hodnota[,] v rozsahu[,] v akom táto hodnota nebola zahrnutá do ceny, a ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť:
- i) ...
 - ii) ...
 - iii) ...
 - iv) technika, vývoj, umelecká práca, dizajn, plány a nákresy vyhotovené mimo spoločenstva a potrebné na výrobu dovážaného tovaru;
- c) ...
- 11 Článok 154 vykonávacieho nariadenia k CK:
- Ak kontajnery [balenia – *neoficiálny preklad*] uvedené v článku 32 [ods. 1 písm. a) bode ii)] kódexu majú byť opakovane dovážané, náklady na ne musia byť na žiadosť deklaranta rozdelené v súlade so všeobecne prijatými účtovnými princípmi.
- 12 Článok 155 vykonávacieho nariadenia k CK:
- Na účely článku 31 [ods. 1 písm. b) bodu iv)] kódexu sa do colnej hodnoty nezahŕňajú náklady výskum a predbežné nákresy.
- 13 Článok 156a ods. 1 vykonávacieho nariadenia k CK:
- Colné orgány môžu na žiadosť príslušnej osoby povoliť:
- odlišne od článku 32 ods. 2 kódexu, aby sa určité položky, ktoré majú byť pridané k cene skutočne platenej alebo ktorá sa má zaplatiť, hoci nie je určiteľná v čase vzniku colného dlhu,
 - ...

určili na základe vhodného a osobitného kritéria. ...

14 Všeobecné pravidlo 5:

Okrem vyššie uvedených ustanovení sa na uvedený tovar uplatnia nasledujúce pravidlá:

a) puzdrá na fotografické prístroje, hudobné nástroje, zbrane, rysovacie a kresliace nástroje, náhrdelníky a podobné schránky špeciálne tvarované alebo upravené na vloženie určitého výrobku alebo súboru výrobkov, vhodné na dlhodobé použitie a predkladané s výrobkami, pre ktoré sú určené, sa zatriedujú spolu s týmito výrobkami, ak sa s nimi bežne predávajú. Toto pravidlo sa však nevzťahuje na schránky, ktoré dávajú celku podstatný charakter.

b) s výnimkou ustanovení pravidla 5 a) sa obalové materiály a obalové schránky predložené spolu s tovarom zatriedia s tovarom, ak sa bežne používajú na balenie takéhoto druhu tovaru. Toto ustanovenie však nie je záväzné, ak je zrejmé, že obalové materiály alebo obalové schránky sú vhodné na opakované použitie.

15 Poznámka pod čiarou č. 1 k všeobecnému pravidlu 5:

Termíny „obalové materiály“ a „obalové schránky“ znamenajú všetky vonkajšie alebo vnútorné schránky, zásobníky, držiaky, obalové materiály alebo podpery a podložky, iné ako prepravné zariadenia (napríklad prepravné schránky), nepremokavé plachty, kladkostroje alebo pomocné prepravné zariadenia. Termín „obalové schránky“ sa nevzťahuje na obaly uvedené vo všeobecnom pravidle 5 a).

16 Vysvetlivky k harmonizovanému systému (ďalej len „vysvetlivky“) 02.0 a 04.0 k všeobecnému pravidlu 5 písm. a):

I) Toto všeobecné pravidlo sa vzťahuje len na schránky, ktoré 02.0

...

2) sú vhodné na dlhodobú spotrebu, t. j. ich životnosť zodpovedá životnosti tovaru, pre ktorý sú určené. Takéto schránky slúžia aj na ochranu tovaru, ktorý sa do nich vkladá v čase, keď sa nepoužíva (napr. počas transportu alebo skladovania). Tieto znaky umožňujú odlišiť uvedené schránky od jednoduchých obalov; 04.0

IV.

17 Právne posúdenie prejednávaného prípadu je z hľadiska práva Únie sporné. Je relevantné, či sa náklady na grafické návrhy etikiet vyrobené v Nemecku majú zohľadniť v zmysle zvýšenia colnej hodnoty podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK, alebo či sa takéto náklady môžu zahrnúť do colnej hodnoty výlučne za podmienok článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK, v dôsledku čoho je

v prejednávacom prípade pripočítanie nákladov k prevodnej hodnote vylúčené. V tejto súvislosti je obzvlášť dôležitý výklad pojmu „balenie“, ako aj vzájomný vzťah medzi uvedenými ustanoveniami.

- 18 1. Pre určenie colnej hodnoty v prejednávacom prípade je rozhodujúci článok 29 a nasl. CK, lebo clo vzniklo zápisom do evidencie žalobkyne v období od 12. decembra 2012 do 30. marca 2013 [článok 201 ods. 2 CK v spojení s článkom 76 ods. 1 písm. c) a článkom 76 ods. 3 CK]. Metódy určovania colnej hodnoty sú ustanoveniami hmotného colného práva, ktoré sa naďalej uplatňujú na skutkové okolnosti, ktoré vznikli pred nadobudnutím účinnosti Colného kódexu Únie (ďalej len „CKÚ“) (pozri rozsudok Súdneho dvora z 9. marca 2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, bod 19 a nasl., [omissis] [odkaz na právnický časopis]; pozri tiež rozsudky senátu z 19. októbra 2021, VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [omissis] [odkaz na právnický časopis], a z 1. decembra 1998, VII R 147/97, BFHE 187, 362, [omissis] [odkaz na právnický časopis]). Právna otázka, ktorú je potrebné objasniť, však vzniká aj v období účinnosti CKÚ, lebo článok 32 ods. 1 písm. a) bod ii) CK bol v podstate v nezmenenej forme začlenený do článku 71 ods. 1 písm. a) bodu ii) CKÚ a článok 32 ods. 1 písm. b) bod iv) CK bol dokonca v rovnakom znení začlenený do článku 71 ods. 1 písm. b) bodu iv) CKÚ.
- 19 a) Na určenie colnej hodnoty sa musí predovšetkým – a teda aj v prejednávacom prípade – uplatniť metóda prevodnej hodnoty podľa článku 29 CK. Podľa článku 29 ods. 1 CK je colnou hodnotou dovážaného tovaru jeho prevodná hodnota, t. j. cena skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar predávaný na vývoz na colné územie Únie, podľa potreby upravená pripočítaním položiek podľa článku 32 CK a nezahrnutím položiek uvedených v článku 33 CK.
- 20 Podľa článku 29 ods. 3 písm. a) prvej vety CK sa cenou, ktorá bola alebo ktorá má byť za tovar skutočne zaplatená, rozumie celková platba, ktorá bola alebo má byť zaplatená kupujúcim predávajúcemu alebo v jeho prospech za dovážaný tovar a zahrňuje všetky platby, ktoré boli platené kupujúcim predávajúcemu alebo kupujúcim tretej osobe ako podmienku predaja dovážaného tovaru predávajúcemu alebo tretej osobe k splneniu záväzku predávajúceho.
- 21 Stručne povedané, cieľom colného ohodnotenia je vytvorenie spravodlivého, jednotného a nestranného systému, ktorý by vylučoval uplatňovanie svojvoľných alebo fiktívnych colných hodnôt. Colná hodnota musí teda odrážať skutočnú hospodársku hodnotu dovezeného tovaru a zohľadňovať všetky zložky tohto tovaru, ktoré majú hospodársku hodnotu. Aj keď teda cena, ktorá je skutočne zaplatená alebo sa má zaplatiť za tovar, tvorí vo všeobecnosti základ pre výpočet colnej hodnoty, táto cena je údajom, ktorý prípadne podlieha úprave, ak je tento krok potrebný na to, aby sa zabránilo určeniu svojvoľnej alebo fiktívnej colnej hodnoty (rozsudok Súdneho dvora z 10. septembra 2020, *BMW*, C-509/19, EU:C:2020:694, bod 13, a tam citovaná judikatúra, [omissis] [odkaz na právnický časopis], týkajúci sa článku 70 ods. 1 a článku 71 ods. 1 CKÚ).

- 22 b) Článok 32 CK obsahuje zoznam jednotlivých nákladov a hodnôt, ktoré sa pripočítajú k cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá ma byť za dovážaný tovar zaplatená. Senát, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, považuje tento zoznam za vyčerpávajúci, a preto nie sú prípustné dodatočné pripočítania k prevodnej hodnote – pozri tiež návrhy vo veci C-340/93, EU:C:1994:177, bod 17, týkajúce sa článku 8 nariadenia Rady (EHS) č. 1224/80 z 28. mája 1980 o colnej hodnote tovaru [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 134, 1980, s. 1); rozsudok Súdneho dvora z 28. marca 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, bod 11, týkajúci sa článku 8 nariadenia o colnej hodnote tovaru z roku 1980; pozri tiež rozsudok senátu z 24. januára 1995, VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, ktorý sa tiež týka článku 8 nariadenia o colnej hodnote tovaru z roku 1980.
- 23 aa) Podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK sa cena balení, ktoré sa na colné účely považujú s príslušným tovarom za jeden celok, pripočíta k cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá ma byť za dovážaný tovar zaplatená. Toto ustanovenie nerozlišuje medzi dodaniami vyhotovenými v rámci Spoločenstva a dodaniami vyhotovenými mimo Spoločenstva. CK neobsahuje vymedzenie pojmu balenie. Predovšetkým nie je jasné, či náklady na vyhotovenie grafických návrhov etikiet, ktoré sa následne lepia na samotné balenia (napr. konzervy), tiež spadajú pod pojem „balenie“, a teda sa majú pripočítať k prevodnej hodnote podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK.
- 24 1. Zo znenia článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK („balenia“ [*neoficiálny preklad*], po anglicky „containers“, resp. po francúzsky „contenants“) vyplýva, že pojem balenia sa vzťahuje na schránky, ktoré obsahujú alebo obklopujú tovar. Potvrzuje to aj samostatná zmienka o cene obalu v článku 32 ods. 1 písm. a) bode iii) CK.
- 25 2. Ďalšia podmienka, že balenia sa musia na colné účely považovať s príslušným tovarom za jeden celok, umožňuje používať všeobecné pravidlo 5 písm. a) pre schránky a písm. b) pre obaly [*omissis*] [uviedenie právnickej literatúry] bez toho, aby sa tým objasnil rozsah pojmu „balenie“.
- 26 Schránky [všeobecné pravidlo 5 písm. a)] sú teda špeciálne tvarované alebo upravené na vloženie určitého výrobku alebo súpravy výrobkov, vhodné na dlhodobé použitie [pozri tiež vysvetlivky 03.0 a 04.0 k všeobecnému pravidlu 5 písm. a)]. Podľa poznámky pod čiarou č. 1 k všeobecnému pravidlu 5 písm. b) termíny „obalové materiály“ a „obalové schránky“ znamenajú všetky vonkajšie alebo vnútorné schránky, zásobníky, držiaky, obalové materiály alebo podpery a podložky, iné ako prepravné zariadenia (napríklad prepravné schránky), nepremokavé plachty, kladkostroje alebo pomocné prepravné zariadenia. V colnom sadzobníku sa preto rozlišuje medzi schránkami a obalmi. Z vysvetlivky 16.0 k všeobecnému pravidlu 5 písm. b) vyplýva v tejto súvislosti doplňujúca informácia, že sa tým myslí obalový materiál a nádoby, ktoré sa bežne používajú na zabalenie príslušného tovaru.

- 27 Uplatnenie všeobecného pravidla 5 však nevedie k jednoznačnému výsledku, pokiaľ ide o výklad pojmu „balenie“ v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK. Zatiaľ čo v colných predpisoch sa rozlišuje medzi špeciálne tvarovanými schránkami vhodnými na dlhodobé použitie a (inými) bežnými obalmi, v článku 32 ods. 1 písm. a) CK sa rozlišuje medzi baleniami [bod ii)] a obalmi [bod iii)]. V tejto súvislosti sa už terminológia líši. Okrem toho existujú aj obsahové rozdiely v tom, že balenia v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK nemusia byť nevyhnutne určené na dlhodobé použitie.
- 28 3. Podľa názoru vnútroštátneho súdu sú konzervy použité v prejednávanom prípade baleniami v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK. Toto ustanovenie sa môže vzťahovať aj na etikety, ktoré sa lepia na konzervy v tretej krajine, lebo sú pevne spojené s konzervami a nemali by sa dať od nich oddeliť bez poškodenia. V súlade s týmto názorom žalobkyňa zahrnula náklady na tlač etikiet do colnej hodnoty.
- 29 Nie je však jasné, či pripočítateľné položky podľa článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK možno vykladať tak široko, že zahŕňajú aj náklady na vyhotovenie grafických návrhov etikiet, ktoré sa majú umiestniť na dovážaný tovar v tretej krajine, pričom to musí objasniť Súdny dvor.
- 30 bb) Okrem toho nie je jasný vzťah medzi článkom 32 ods. 1 písm. a) bodom ii) CK a článkom 32 ods. 1 písm. b) bodom iv) CK a rozdiel medzi baleniami, resp. obalmi a dodaniami uvedenými v článku 32 ods. 1 písm. b) bode iv) CK. Podľa tohto ustanovenia sa k prevodnej hodnote pripočíta príslušne rozčlenená hodnota techniky, vývoja, umeleckej práce, dizajnu, plánov a náriesov vyhotovených mimo Spoločenstva a potrebných na výrobu dovážaného tovaru, pokiaľ ich kupujúci poskytuje priamo alebo nepriamo, bezodplatne alebo za zníženú cenu na použitie v súvislosti s výrobou a predajom tovaru na vývoz, pri ktorom sa určuje colná hodnota, v rozsahu, v akom táto hodnota nebola zahrnutá do ceny, a ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť. Podľa článku 155 vykonávacieho nariadenia k CK sa do colnej hodnoty nezahŕňajú náklady výskum a predbežné nákresy.
- 31 1. Úvodnou formuláciou „tovarov a služieb“ zvolil normotvorca Únie širokú formuláciu článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK, takže pôsobnosť tohto ustanovenia nie je obmedzená na hmotný majetok a môže sa vzťahovať aj na nehmotný majetok (pozri rozsudok Súdneho dvora vo veci BMW, EU:C:2020:694, body 17 a 19, [omissis] [odkaz na právnický časopis]). Hodnota grafických návrhov etikiet v elektronickej forme by sa teda tiež mohla považovať za (nehmotný) majetok v zmysle tohto ustanovenia.
- 32 2. Práve široké znenie článku 32 ods. 1 písm. b) CK v porovnaní s článkom 32 ods. 1 písm. a) CK vedie k otázke, či sa má článok 32 ods. 1 písm. b) CK prednostne uplatňovať pri rozhodovaní o posudzovaní dodaní predmetov duševného vlastníctva z hľadiska právnych predpisov upravujúcich určenie colnej hodnoty. Vnútroštátny súd považuje za odôvodniteľný výklad, podľa ktorého

článok 32 ods. 1 písm. b) CK obsahuje osobitné základné pravidlo pre dodania predmetov duševného vlastníctva, aj keď to nie je dostatočne jasne vyjadrené vzhľadom na samotné znenie a štruktúru tohto ustanovenia. V tejto súvislosti je tiež potrebné objasniť, či v prípade hodnotenia nehmotného majetku z hľadiska právnych predpisov upravujúcich určenie colnej hodnoty – v prejednávanom prípade ide o výrobu grafických návrhov grafickými štúdiami – je už z tohto dôvodu vylúčené uplatnenie článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK. Táto otázka je relevantná pre rozhodnutie v prejednávanom prípade, lebo grafické návrhy boli vyhotovené v Nemecku, a preto by ich hodnota nezvýšila colnú hodnotu, ak by sa uplatnil článok 32 ods. 1 písm. b) bod iv) CK, lebo podľa tohto ustanovenia sa do colnej hodnoty započítavajú len dodania predmetov duševného vlastníctva vyhotovených mimo Spoločenstva.

- 33 3. Napokon v súvislosti s článkom 32 ods. 1 písm. b) bodom iv) CK je potrebné odpovedať na otázku, čo sa rozumie pod pojmom „dovážaný tovar“. Úprava colnej hodnoty podľa tohto ustanovenia sa týka len hodnoty tovaru a služieb súvisiacich s technikou, vývojom, umeleckou prácou, dizajnom, plánmi a nákresmi potrebnými na výrobu tovaru. V prejednávanom prípade by mohol byť tovarom celý tovar predložený pri dovoze, t. j. konzervy s nalepenými etiketami a obsahom, alebo len potraviny, čo opäť podporuje záver, že konzervy skutočne predstavujú balenia v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK.
- 34 cc) Vzhľadom na pochybnosti o výklade článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK a článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK nemožno v prejednávanom prípade jednoznačne posúdiť, či sa náklady na vyhotovenie grafických návrhov majú zahrnúť do ceny obalu, a teda pripočítať k prevodnej hodnote, alebo či sa hodnota grafických návrhov ako dodaní predmetov duševného vlastníctva nemá zohľadniť formou zvýšenia colnej hodnoty, lebo tieto grafické návrhy boli vyhotovené v EÚ.
- 35 Názor správneho orgánu, že v prejednávanom prípade sa má uplatniť článok 32 ods. 1 písm. a) bod ii) CK, podporuje skutočnosť, že etikety nemohli byť vyrobené bez grafických návrhov, a preto sa v konečnom dôsledku stali súčasťou tovaru, tak ako bol deklarovaný do voľného obehu. Úzke spojenie etikiet s konzervami tiež podporuje názor správneho orgánu. Význam grafických návrhov napokon vyplýva aj zo skutočnosti, že etikety obsahujú údaje o obsahu konzerv. Zahnutie nákladov na grafické návrhy tak odrážalo skutočnú hospodársku hodnotu dovezeného tovaru (pozri rozsudok Súdneho dvora z 20. decembra 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, bod 24 a tam citovanú judikatúru, [omissis] [odkaz na právnický časopis]). Úpravy (v prejednávanom prípade vo forme pripočítaných položiek) slúžia predovšetkým aj na to, aby sa zabránilo určaniu svojvoľnej alebo fiktívnej colnej hodnoty (pozri rozsudok Súdneho dvora vo veci Hamamatsu Photonics Germany, EU:C:2017:984, bod 27 a tam citovanú judikatúru, [omissis] [odkaz na právnický časopis]; pozri tiež rozsudok Súdneho dvora vo veci BMW, EU:C:2020:694, bod 13 a tam citovanú judikatúru, [omissis] [odkaz na právnický časopis], týkajúce sa článku 70 ods. 1 a článku 71 ods. 1 CKÚ).

- 36 Argumenty žalobkyne, podľa názoru ktorej by sa grafické návrhy mali považovať za dodania predmetov duševného vlastníctva v zmysle článku 32 ods. 1 písm. b) bodu iv) CK, však tiež nemožno jednoznačne odmietnuť. Grafické návrhy alebo podobné dodania predmetov duševného vlastníctva konkrétne nie sú uvedené ani v článku 32 ods. 1 písm. a) CK, ani vo všeobecnom pravidle 5. Ak je zoznam uvedený v článku 32 CK taxatívny, ako predpokladá vnútroštátny súd, je to argumentom proti pripočítaniu nákladov na grafické návrhy k colnej hodnote. Okrem toho vzniká otázka, prečo by sa dodania predmetov duševného vlastníctva vyhotovených na colnom území Únie nemali započítať do colnej hodnoty podľa široko formulovaného článku 32 ods. 1 písm. b) CK, ale podľa užšie formulovaného článku 32 ods. 1 písm. a) CK by sa mali započítať, ak sa považujú za súčasť balení. Ako už bolo uvedené, článok 32 ods. 1 písm. b) bod iv) CK by mohol ako špecifickejšie ustanovenie vylúčiť uplatňovanie článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK, pokiaľ ide o dodania predmetov duševného vlastníctva. Okrem toho senát, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, vidí nebezpečenstvo rozporu, ak sa použije grafický návrh na rôzne etikety, ktoré sú spojené s balením alebo tovarom odlišným spôsobom. Napríklad nedáva zmysel považovať grafické návrhy za súčasť balenia, keď je etiketa nalepená na balenie, ale nepovažovať ich za súčasť balenia, keď je etiketa k tovaru pripevnená len útkovou niťou, ako je to napríklad pri visačkách. Senát v každom prípade doteraz nepovažoval visačky za balenie (pozri rozhodnutie senátu z 18. decembra 2013, VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Okrem toho si vnútroštátny súd dovoľuje poukázať na problém, ktorý by mohol vzniknúť nezávisle od prejednávaneho prípadu a ktorý by sa mal zohľadniť pri výklade uvedených ustanovení týkajúcich sa colnej hodnoty. Ak by sa náklady na výrobu grafických návrhov mali zohľadniť formou zvýšenia colnej hodnoty, vzniká otázka, ako by sa náklady rozdelili na dovozy, ak sa grafické návrhy vyrobia len raz, ale tovar sa dováža počas dlhšieho obdobia. Článok 32 CK neobsahuje v tejto súvislosti žiadne ustanovenia. Článok 154 vykonávacieho nariadenia k CK, podľa ktorého možno náklady na balenia v prípade opakovaného použitia rozdeliť v súlade so všeobecne prijatými účtovnými princípmi, upravuje iný prípad a prinajmenšom sa priamo neuplatní na grafické návrhy. Ani článok 156a vykonávacieho nariadenia k CK neponúka uspokojivé riešenie tohto prípadu, lebo určenie osobitných kritérií na stanovenie pripočítateľných a odpočítateľných položiek odchylné od článku 32 ods. 2 CK predpokladá žiadosť príslušnej osoby, a teda preskúmanie pred dovozom, ako aj príslušné povolenie colného orgánu.
- 38 2. O právnej otázke uvedenej v oddiele II Súdny dvor dosiaľ nerozhodol a nie je možné na ňu uspokojivo odpovedať ani na základe existujúcej judikatúry Súdneho dvora v oblasti právnych predpisov týkajúcich sa určenia colnej hodnoty.
- 39 a) V súvislosti s výkladom časti I hlavy I oddielu C ods. 2 poslednej vety prílohy k článku 1 nariadenia Rady (EHS) č. 950/68 z 28. júna 1968 o Spoločnom colnom sadzobníku [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 172, 1968, s. 1) Súdny dvor v rozsudku z 5. októbra 1988, Schmid, C-357/87 (EU:C:1988:478) [*omissis*]

[odkaz na Zbierku rozhodnutí Súdneho dvora] vyložil pojem balenie v tom zmysle, že sa vzťahuje na schránky, ktoré sú vhodné nielen na prepravu príslušného tovaru, ale aj na jeho skladovanie a predaj. Okrem toho Súdny dvor potvrdil pripočítanie kompenzačných platieb za balenia, ktoré neboli vrátené zahraničnému predajcovi podľa článku 8 ods. 1 písm. a) nariadenia o colnej hodnote tovaru z roku 1980. Je pravda, že z tohto rozhodnutia možno vyvodit', že Súdny dvor vykladá pojem balenie pomerne široko. Súdny dvor však nemal dôvod rozlišovať medzi samotnými baleniami tovaru (fľaše a sudy) a prípadnými etiketami alebo dodaniami predmetov duševného vlastníctva, ktoré boli použité na výrobu etikiet.

- 40 b) Okrem toho sa Súdny dvor viackrát zaoberal článkom 32 ods. 1 písm. b) CK, resp. príslušným ustanovením, ktoré mu predchádzalo.
- 41 aa) V rozsudku zo 7. marca 1991, BayWa, C-116/89 (EU:C:1991:104, [omissis] [odkaz na právnický časopis]) konkrétne rozhodol, že licenčné poplatky za množenie základného osiva sa pripočítajú k colnej hodnote úrody osiva, ktoré z neho bolo vyrobené, podľa článku 8 ods. 1 písm. b) bodu i) nariadenia o colnej hodnote tovaru z roku 1980. V tejto súvislosti Súdny dvor objasnil, že neexistuje všeobecná zásada, podľa ktorej by sa služby poskytnuté a tovar vyrobený na colnom území Spoločenstva mali vylúčiť z colnej hodnoty. Tento rozsudok však bol vydaný v súvislosti s článkom 8 ods. 1 písm. b) bodom i) nariadenia o colnej hodnote tovaru z roku 1980, teda ustanovením, ktoré predchádzalo článku 32 ods. 1 písm. b) bodu i) CK.
- 42 bb) Pri výklade článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK nepomôže ani rozsudok Súdneho dvora z 9. marca 2017, GE Healthcare, C-173/15 (EU:C:2017:195, [omissis] [odkaz na právnický časopis]), lebo v ňom sa Súdny dvor musel zaoberať licenčnými poplatkami, ktoré sú – na rozdiel od prípravných prác vedúcich k vytvoreniu predmetu duševného vlastníctva, ktoré boli uskutočnené vyhotovením grafických návrhov v prejednávacom prípade – výslovne upravené v článku 32 ods. 1 písm. c) CK.
- 43 cc) Napokon Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci BMW (EU:C:2020:694, bod 18, [omissis] [odkaz na právnický časopis]) rozhodol, že nehmotný majetok, akým je napr. softvér, tiež patrí medzi pripočítateľné položky v zmysle článku 32 ods. 1 písm. b) CK, resp. článku 71 ods. 1 písm. b) CKÚ. Naopak vzťah medzi týmto ustanovením a užšie formulovaným článkom 32 ods. 1 písm. a) CK nebol predmetom tohto rozhodnutia. Z tohto rozsudku nemožno vyvodit' ani žiadne závery o tom, či môžu balenia zahŕňať aj prípravné práce vedúce k vytvoreniu predmetu duševného vlastníctva. Okrem toho v tejto súvislosti išlo o softvér, pomocou ktorého sa mali vykonávať funkčné skúšky riadiacich jednotiek vozidiel. Išlo teda o softvér súvisiaci s dovázaným výrobkom ako takým.
- 44 3. Ani senát, ktorý vo veci koná, sa zatiaľ nezaoberal otázkou posudzovania grafických návrhov etikiet z hľadiska právnych predpisov upravujúcich určenie colnej hodnoty.

- 45 Senát rozsudkom z 30. januára 1990, VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679), rozhodol, že náklady na tlač etikiet vyrobených v tretej krajine a pridaných k tovaru v tejto tretej krajine sú súčasťou colnej hodnoty, čo v prejednávacom prípade nie je sporné. Prípadné náklady vynaložené na colnom území Únie na vyhotovenie grafických návrhov neboli vo vtedajšom konaní predmetom sporu.
- 46 Ako je uvedené [*omissis*] [odkaz na stranu v pôvodnom formátovaní] [bod 36 vyššie *in fine*], senát ďalej uznesením vo veci BFH/NV 2014, 1107 rozhodol, že tzv. visačky nie sú baleniami v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) bodu ii) CK. Ani v tomto prípade neboli prípadné grafické návrhy v elektronickej forme predmetom rozhodnutia.
- 47 Okrem toho senát, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, v súvislosti s článkom 32 ods. 1 písm. b) bodom iv) CK rozhodol, že v dodaní predmetu duševného vlastníctva na výrobu dovážaného tovaru sa kryštalizuje celý proces vývoja vrátane prípadných chybných krokov. Jeho hodnota, ktorá má byť vyčíslená podľa právnych predpisov upravujúcich určenie colnej hodnoty, teda zahŕňa všetky náklady, ktoré vznikli v priebehu tohto procesu (pozri rozsudok senátu vo veci BFHE 187, 362, [*omissis*] [odkaz na právnický časopis]). Ani toto rozhodnutie senátu týkajúce sa posúdenia vzorkových kolekcí z hľadiska právnych predpisov upravujúcich určenie colnej hodnoty však vo vzťahu k prejednávánemu prípadu nám nijako neposlúži.
- 48 4. Vnútroštátny súd len pre úplnosť poukazuje na to, že podľa jeho názoru sa v prejednávacom prípade neuplatnia žiadne iné pripočítateľné položky.
- 49 Článok 32 ods. 1 písm. a) bod iii) CK, ktorý sa týka ceny obalu, neprichádza do úvahy, lebo etikety v prejednávacom prípade boli nalepené na konzervy, a teda boli spolu s nimi prečlené. Preto by mohlo byť potrebné považovať etikety z hľadiska colných sadzieb za jeden celok s tovarom.
- 50 Článok 32 ods. 1 písm. b) bod i) CK sa vzťahuje len na zložky, ktoré sa stali súčasťou dovážaného tovaru, a nie aj na balenia alebo obaly. Etikety na konzervách, vrátane grafických návrhov v elektronickej forme, ktoré boli použité na výrobu etikiet, však netvoria súčasť tovaru (potraviny) ako takého, ale sú v každom prípade súčasťou balenia. Grafické návrhy etikiet tiež neslúžia na výrobu dovážaného tovaru.