

**Zadeva C-307/23**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

17. maj 2023

**Predložitveno sodišče:**

Bundesfinanzhof (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

17. januar 2023

**Tožeča stranka in vlagateljica revizije:**

G GmbH

**Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:**

Hauptzollamt H

---

[...] (ni prevedeno)

**BUNDESFINANZHOF (ZVEZNO FINANČNO SODIŠČE, NEMČIJA)**

**SKLEP**

v sporu

G GmbH

tožeča stranka in vlagateljica revizije

[...] (ni prevedeno)

proti

Hauptzollamt H

tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku

zaradi naknadne odmere uvoznih dajatev

je sedmi senat

na seji 17. januarja 2023 sklenil:

### I z r e k

1. Sodišču Evropske unije se predloži to vprašanje za predhodno odločanje:

Ali je treba stroške priprave predlog za tisk etiket, ki poteka na carinskem območju Unije, prišteti k transakcijski vrednosti na podlagi člena 32(1)(a)(ii) ali člena 32(1)(b)(iv) carinskega zakonika, če jih kupovalka, ki ima sedež na carinskem območju Unije, dobaviteljem v tretji državi zagotavlja brezplačno in v elektronski obliki?

2. Postopek se prekine do odločitve Sodišča Evropske unije o vprašanju za predhodno odločanje.

### O b r a z l o ž i t e v

#### I.

- 1 Tožeča stranka in vlagateljica revizije (tožeča stranka) je bila lastnica carinskega skladišča tipa D. V postopek carinskega skladiščenja je dajala konzervirana živila v pločevinkah, ki jih je drugo podjetje (kupovalka) uvažalo iz tretjih držav, nato pa jih (v obdobju od 12. decembra 2012 do 30. maja 2013) v okviru postopka hišnega carinjenja sprostila v prosti promet. Na pločevinkah so bile nalepljene papirnate etikete, ki so jih na podlagi predlog za tisk, ki jim jih je brezplačno in v elektronski obliki zagotovila kupovalka, v tretji državi izdelali dobavitelji. Predloge za tisk so po naročilu in na stroške kupovalke pripravili različni oblikovalski studii v Zvezni republiki Nemčiji (Nemčija). Na carinskih deklaracijah je bil naveden le znesek, ki ga je morala kupovalka plačati proizvajalcem iz tretjih držav v skladu s prodajnimi pogodbami, ki jih je sklenila z njimi, vključno s stroški posamičnih prodajnih embalaž in tiska papirnatih etiket, nalepljenih na embalažo, vendar brez stroškov predlog za tisk.
- 2 Tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku (glavni carinski urad) je z odločbo o odmeri uvoznih dajatev z dne 20. februarja 2014 tožeči stranki naknadno odmerila carino. Glavni carinski urad je zavzel stališče, da bi morala tožeča stranka v carinsko vrednost vključiti sorazmerne stroške oblikovalskih skic oziroma predlog za tisk lepilnih etiket. Postopek ugovora in tožba nista bila uspešna.
- 3 Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: FG) je razsodilo, da bi bilo treba pri določanju carinske vrednosti v skladu s členom 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika (CZ) upoštevati stroške priprave predlog za tisk. Pločevinke naj bi bile zabojniki, ker naj ne bi bile primerne le za prevoz blaga, ampak tudi za njegovo skladiščenje in trženje ter naj bi se v njih običajno pakiralo to blago. K tem zabojnikom naj bi spadale tudi etikete, na katerih naj bi bila opisana in

oglaševana vsebina pločevink. Etikete in pločevinke naj bi bile neločljiva celota in naj kot take ne bi bile primerljive z visečimi etiketami (hangtags) (obeski, na katerih so navedeni cena blaga in druge informacije v zvezi z blagom in ki so z blagom povezani preko votkovne niti) ali priloženimi slikami, ki naj ne bi štele za zabojnike. Ugodnejša obravnava intelektualnih storitev, opravljenih v Evropski uniji (EU), na podlagi člena 32(1)(b)(iv) CZ naj v obravnavanem sporu ne bi bila mogoča.

- 4 Tožeča stranka je zoper to sodbo vložila pritožbo. Meni, da za obravnavo etiket in embalaže kot celote ni pravne podlage. Člen 32(1)(a)(ii) CZ naj ne bi bil upošteven, ker naj bi bilo v tej določbi govora le o celoti, ki jo tvorita zabojnik in blago, ne pa o celoti, ki jo tvorita zabojnik in oznaka z informacijami, ki je nameščena na njem. Poleg tega naj pri stroških priprave predlog za tisk ne bi šlo za stroške zabojnikov, kot to določa besedilo člena 32(1)(a)(ii) CZ. Tudi splošno pravilo za razlago kombinirane nomenklature 5(b) naj ne bi urejalo določanja carinske vrednosti. Etikete naj bi bile primerljive z visečimi etiketami (hangtags), ker naj bi bile te ob uvozu blaga prav tako trdno povezane z blagom in naj jih ne bi bilo mogoče ponovno uporabiti. Povezavo med pločevinkami in etiketami naj bi bilo vsekakor mogoče prekiniti, čeprav naj bi se etikete pri tej prekinitvi uničile.
- 5 Tožeča stranka meni, da oblikovalske storitve spadajo pod člen 32(1)(b)(iv) CZ in naj jih zato ne bi bilo treba prišteti k transakcijski vrednosti, ker naj bi za intelektualne vložke, če naj bi bili opravljeni v EU, veljala ugodnejša obravnava. Če bi se embalažne dizajne opredelilo, kot je to storilo FG (finančno sodišče), bi to, če bi se enoten dizajn uporabil za različne namene, privedlo do nasprotujočih si vrednotenj.

## II.

- 6 Senat prekinja revizijski postopek, ki poteka pred njim, [...] (ni prevedeno) (postopkovne določbe) in Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

Ali je treba stroške priprave predlog za tisk etiket, ki poteka na carinskem območju Unije, prišteti k transakcijski vrednosti na podlagi člena 32(1)(a)(ii) CZ ali člena 32(1)(b)(iv) CZ, če jih kupovalka, ki ima sedež na carinskem območju Unije, dobaviteljem v tretji državi zagotavlja brezplačno in v elektronski obliki?

## III.

- 7 Senat meni, da je rešitev obravnavanega spora odvisna od določb CZ o carinski vrednosti. Pri razlagi CZ se pojavljajo dvomi, ki so upoštevni za rešitev spora:
- 8 **Upošteveno pravo Unije**
- 9 Člen 29 CZ:

1. Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33, če [...]

2. [...]

3. (a) Dejansko plačana ali plačljiva cena je celotno plačilo, ki ga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali v prodajalčevo korist za uvoženo blago in vključuje vsa plačila, ki jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali tretji osebi zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti. [...]

10 Člen 32 CZ:

1. Pri določanju carinske vrednosti z uporabo člena 29 je treba dejansko plačani ali plačljivi ceni za uvoženo blago prišteti:

(a) naslednje stroške, kolikor jih nosi kupec, vendar niso bili zajeti v dejansko plačani ali plačljivi ceni za blago:

(i) [...]

(ii) stroške zabojnikov, ki se za carinske namene štejejo za celoto z zadevnim blagom;

(iii) [...]

(b) ustrezno porazdeljeno vrednost naslednjih proizvodov in storitev, ki jih zagotovi kupec neposredno ali posredno, brezplačno ali po znižani ceni in se uporabijo za izdelavo in prodajo za izvoz uvoženega blaga, kolikor ta vrednost ni bila vključena v dejansko plačano ali plačljivo ceno [ceno, ki jo je treba plačati]:

(i) [...]

(ii) [...]

(iii) [...]

(iv) tehnologij, storitev razvoja, osnutkov, načrtov in skic, ki so bili opravljeni izven območja Skupnosti in so potrebni za proizvodnjo uvoženega blaga;

(c) [...]

11 Člen 154 uredbe o izvajanju CZ:

Če se zabojniki iz člena 32(1)(a)(ii) zakonika večkrat uvozijo, se njihovi stroški na zahtevo deklaranta v skladu s splošno priznanimi računovodskimi načeli ustrezno razdelijo.

12 Člen 155 uredbe o izvajanju CZ:

Za izvajanje člena 32(1)(b)(iv) zakonika se stroški za raziskave in predhodne idejne osnutke ne vključijo v carinsko vrednost.

13 Člen 156a(1) uredbe o izvajanju CZ:

Carinski organi lahko na zahtevo udeleženca odobrijo, da se:

- z odstopanjem od člena 32(2) zakonika nekateri elementi, ki se prištejejo dejansko plačani ali plačljivi ceni, čeprav v času nastanka carinskega dolga njihove količine ni mogoče določiti,
- [...]

določijo na osnovi ustreznih in posebnih meril. [...]

14 Splošno pravilo 5:

Poleg gornjih določb veljajo za naštete proizvode tudi naslednja pravila:

(a) toki za fotografske aparate, glasbila, puške in pištole, risalni pribor, embalažo za ogrlice in podobna embalaža, posebej oblikovana in prirejena za določen proizvod ali komplet proizvodov, primerna za dolgotrajno rabo in predložena s proizvodi, za katere je namenjena, se uvrsti s temi proizvodi, pod pogojem, da se prodaja skupaj z njimi. To pravilo pa ne velja za embalažo, ki daje celoti bistven značaj;

(b) v skladu z določbami iz 5(a) se embalažni materiali in embalaža, ki se predložijo tako, da so v njih embalirani proizvodi, uvrščajo skupaj s temi proizvodi, če se običajno uporabljajo za embaliranje teh proizvodov. Ta določba pa ne velja za embalažne materiale in embalažo, če je očitno, da so primerni za večkratno uporabo.

15 Opomba 1 k splošnemu pravilu 5:

Izraza „embalažni materiali“ in „embalaža“ pomenita kakršno koli zunanjo ali notranjo embalažo v obliki škatel, držal, ovojev ali opor, ki niso transportni pripomočki (npr. transportni kontejnerji), ponjave, orodja ali pomožna transportna oprema. Izraz „embalaža“ ne zajema embalaže, na katere se nanaša splošno pravilo 5(a).

16 Pojasnjevalne opombe harmoniziranega sistema 02.0 in 04.0 k splošnemu pravilu 5(a):

- (I) To pravilo vključuje le kontejnerje, ki so: 02.0  
 [...] 04.0  
 2) primerni za dolgotrajno uporabo, tj. skonstruirani oz. izdelani tako, da je njihova trajnost primerljiva s trajnostjo izdelka, kateremu so namenjeni. Takšni kontejnerji prav tako služijo zaščiti izdelka, kadar ta ni v uporabi (npr. v času transporta ali skladiščenja). Ti kriteriji jim omogočajo različnost v primerjavi z navadno embalažo.

#### IV.

- 17 Pravna presoja obravnavanega spora je z vidika prava Unije vprašljiva. Bistveno je, ali je treba stroške predlog za tisk etiket, izdelanih v Nemčiji, na podlagi člena 32(1)(a)(ii) CZ prišteti carinski vrednosti oziroma ali se lahko taki stroški v carinsko vrednost vključijo izključno pod pogoji člena 32(1)(b)(iv) CZ, kar pomeni, da se ti stroški v obravnavanem sporu ne prištejejo k transakcijski vrednosti. V tem okviru sta bistvena zlasti razlaga pojma „zabojnik“ in medsebojno razmerje navedenih določb.
- 18 1. Za določitev carinske vrednosti je v obravnavanem sporu upošteven člen 29 in naslednji CZ, ker je carina nastala z vpisom v evidence tožeče stranke v obdobju od 12. decembra 2012 do 30. maja 2013 (člen 201(2) CZ v povezavi s členom 76(1)(c) in (3) CZ). Pri metodah določanja carinske vrednosti gre za določbe materialnega carinskega prava, ki se še naprej uporabljajo za primere, ki so nastali pred začetkom veljavnosti carinskega zakonika Unije (CZU) (glej sodbo Sodišča EU z dne 9. marca 2006 v zadevi Beemsterboer Coldstore Services, C-293/04, EU:C:2006:162, točka 19 in naslednje, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji); glej tudi sodbi senata z dne 19. oktobra 2021, VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji), in z dne 1. decembra 1998, VII R 147/97, BFHE 187, 362, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)). Vendar se pravno vprašanje, ki ga je treba pojasniti, postavlja tudi ob veljavnosti CZU, ker je bil člen 32(1)(a)(ii) CZ v glavnem nespremenjen vključen v člen 71(1)(a)(ii) CZU, člen 32(1)(b)(iv) CZ pa je bil celo z enakim besedilom vključen v člen 71(1)(b)(iv) CZU.
- 19 (a) Za določitev carinske vrednosti je treba prednostno – in tako tudi v obravnavanem sporu – uporabiti metodo transakcijske vrednosti na podlagi člena 29 CZ. Carinska vrednost uvoženega blaga je v skladu s členom 29(1) CZ načeloma njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, ki jo je treba po potrebi uskladiti tako, da se ji prištejejo zneski na podlagi člena 32 CZ in da se vanjo ne vključijo odbitne postavke iz člena 33 CZ.
- 20 V skladu s členom 29(3)(a), prvi stavek, CZ je dejansko plačana ali plačljiva cena celotno plačilo, ki ga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali v prodajalčevo korist za uvoženo blago in vključuje vsa plačila, ki jih kot pogoj za prodajo

uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali tretji osebi zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti.

- 21 Če povzamemo, je namen carinskega vrednotenja vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti. Iz tega sledi, da mora carinska vrednost odražati resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga in zato upoštevati vse elemente tega blaga, ki imajo ekonomsko vrednost. Tako cena, ki je bila za blago dejansko plačana ali jo je treba plačati, sicer praviloma tvori osnovo za izračun carinske vrednosti, vendar je ta cena dejavnik, ki ga je treba po potrebi uskladiti, če je to potrebno, da se prepreči določitev arbitrarne ali fiktivne carinske vrednosti (sodba Sodišča EU z dne 10. septembra 2020 v zadevi BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, točka 13, z nadaljnjim sklicevanjem, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji), ki se nanaša na člen 70(1) in člen 71(1) CZU).
- 22 (b) V členu 32 CZ so naštetih različni stroški in vrednosti, ki jih je treba prišteti dejansko plačani ali plačljivi ceni za uvoženo blago. Predložitveni senat meni, da je ta seznam izčrpen, zaradi česar se transakcijski vrednosti ne sme prišteti drugih stroškov in vrednosti (glej tudi sklepne predloge v zadevi C-340/93, EU:C:1994:177, točka 17, ki se nanaša na člen 8 Uredbe Sveta (EGS) št. 1224/80 z dne 28. maja 1980 o carinski vrednosti blaga (UL 1980, L 134, str. 1); sodba Sodišča EU z dne 28. marca 1990 v zadevi Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, točka 11, ki se nanaša na člen 8 Uredbe Sveta (EGS) št. 1224/80; glej tudi sodbo senata z dne 24. januarja 1995, VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, ki se prav tako nanaša na člen 8 Uredbe Sveta (EGS) št. 1224/80).
- 23 (aa) V skladu s členom 32(1)(a)(ii) CZ se stroški zabojnikov, ki se za carinske namene štejejo za celoto z zadevnim blagom, prištejejo dejansko plačani ali plačljivi ceni za uvoženo blago. V tej določbi se ne razlikuje med storitvami, ki so bile opravljene znotraj Skupnosti, in tistimi, opravljenimi zunaj Skupnosti. CZ ne vsebuje opredelitve pojma „zabojnik“. Zlasti ni jasno, ali stroški priprave predlog za tisk etiket, ki se nalepijo na dejanske zabojnike (na primer na pločevinke), prav tako spadajo pod pojem „zabojnik“ in jih je treba tako na podlagi člena 32(1)(a)(ii) CZ prišteti k transakcijski vrednosti.
- 24 (1) Besedilo člena 32(1)(a)(ii) CZ („zabojniki“, angleško „containers“ oziroma francosko „contenants“) nakazuje, da je z zabojniki mišljena embalaža, v kateri je blago ali ki obdaja blago. V prid temu govori tudi ločena navedba stroškov embalaže v členu 32(1)(a)(iii) CZ.
- 25 (2) Nadaljnji pogoj, da se morajo zabojniki za carinske namene šteti za celoto z zadevnim blagom, dopušča uporabo splošnega pravila 5(a) za embalažo in (b) za embalažne materiale in embalažo [...] (ni prevedeno) (navedba pravne literature), ne da bi bil s tem pojasnjen obseg pojma „zabojnik“.
- 26 Embalaža (splošno pravilo 5(a)) je torej posebej oblikovana in prirejena za določen proizvod ali komplet proizvodov in primerna za dolgotrajno rabo (glej

tudi pojasnjevalni opombi HS 03.0 in 04.0 k splošnemu pravilu 5(a)). Izraza „embalažni materiali“ in „embalaža“ v skladu z opombo 1 k splošnemu pravilu 5(b) pomenita kakršno koli zunanjo ali notranjo embalažo v obliki škatel, držal, ovojev ali opor, ki niso transportni pripomočki (npr. transportni kontejnerji), ponjave, orodja ali pomožna transportna oprema. To pomeni, da se pri carinski tarifi razlikuje med embalažo ter embalažnimi materiali in embalažo. Pojasnjevalna opomba HS 16.0 k splošnemu pravilu 5(b) v zvezi s tem vsebuje dopolnitev, da so s tem mišljeni embalažni materiali in embalaža, ki se običajno uporabljajo za embaliranje zadevnega blaga.

- 27 Vendar z uporabo splošnega pravila 5 ni mogoče nedvoumno razložiti pojma „zabojnik“ v smislu člena 32(1)(a)(ii) CZ. Medtem ko se v predpisih o carinski tarifi razlikuje med embalažo, ki je posebej oblikovana in primerna za dolgotrajno rabo, in (drugo) običajno embalažo, se v členu 32(1)(a) CZ namreč razlikuje med zabojniki (točka (ii)) in embalažo (točka (iii)). Že izrazi sami po sebi se ne ujemajo. Sicer je vsebina teh izrazov različna tudi zato, ker za zabojnike v smislu člena 32(1)(a)(ii) CZ ni nujno treba, da so namenjeni dolgotrajni rabi.
- 28 (3) Predložitveno sodišče meni, da gre pri pločevinkah, ki se uporabljajo v obravnavanem sporu, za zabojnike v smislu člena 32(1)(a)(ii) CZ. Verjetno pod to določbo spadajo tudi etikete, ki se v tretji državi nalepijo na te pločevinke, ker so trdno povezane s pločevinkami in jih verjetno ni mogoče odstraniti z njih, ne da bi se pri tem poškodovale. Na podlagi takega stališča je tožeča stranka [tožena stranka] v carinsko vrednost vključila stroške tiska etiket.
- 29 Vendar ni jasno, ali je mogoče obveznost prištetja na podlagi člena 32(1)(a)(ii) CZ razlagati tako široko, da zajema tudi stroške priprave predlog za tisk etiket, ki jih je treba v tretji državi prilepiti na uvoženo blago, zato mora to pojasniti Sodišče Evropske unije.
- 30 (bb) Poleg tega ni jasno, v kakšnem razmerju sta člen 32(1)(a)(ii) CZ in člen 32(1)(b)(iv) CZ in v čem je razlika med zabojniki oziroma embalažo in vložki iz člena 32(1)(b)(iv) CZ. V skladu s to določbo je treba transakcijski vrednosti prišteti ustrezno porazdeljeno vrednost tehnologij, storitev razvoja, osnutkov, načrtov in skic, ki so bili opravljeni izven območja Skupnosti in so potrebni za proizvodnjo uvoženega blaga, kadar jih zagotovi kupec neposredno ali posredno, brezplačno ali po znižani ceni in se uporabijo za izdelavo in prodajo za izvoz uvoženega blaga, kolikor ta vrednost ni bila vključena v dejansko plačano ali plačljivo ceno [ceno, ki jo je treba plačati]. Stroški raziskav in predhodnih idejnih osnutkov pa se v skladu s členom 155 uredbe o izvajanju CZ ne vključijo v carinsko vrednost.
- 31 (1) Zakonodajalec Unije je z uvodno besedno zvezo „blaga in storitev“ za člen 32(1)(b)(iv) CZ izbral široko besedilo, tako da na področje uporabe te določbe ne spadajo le materialne dobrine, ampak lahko tudi nematerialne dobrine (glej sodbo Sodišča EU v zadevi BMW, EU:C:2020:694, točki 17 in 19, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)). To pomeni, da bi bilo mogoče za



(nematerialno) dobrino v smislu te določbe šteti tudi vrednost elektronskih predlog za tisk etiket.

- 32 (2) Ravno zaradi besedila člena 32(1)(b) CZ, ki je v primerjavi z besedilom člena 32(1)(a) CZ široko, se postavlja vprašanje, ali je treba člen 32(1)(b) CZ, kadar se odloča o presoji carinske vrednosti intelektualnih vložkov, uporabiti prednostno. Po mnenju predložitvenega sodišča je sprejemljiva razlaga, v skladu s katero člen 32(1)(b) CZ vsebuje specialno načelno pravilo za intelektualne vložke, čeprav to ob upoštevanju dejanskega besedila in zgradbe te določbe ni dovolj jasno izraženo. V zvezi s tem je treba pojasniti tudi, ali v primeru presoje carinske vrednosti nematerialnih dobrin – v obravnavanem sporu je to priprava predlog za tisk v oblikovalskih studiih – že zaradi tega ni mogoče uporabiti člena 32(1)(a)(ii) CZ. To vprašanje je upoštevno za rešitev obravnavanega spora, ker so bile predloge za tisk pripravljene v Nemčiji in carinska vrednost ob uporabi člena 32(1)(b)(iv) CZ zaradi njihove vrednosti tako ne bi bila višja, ker se v skladu s to določbo v carinsko vrednost vključijo le intelektualni vložki, opravljeni izven Skupnosti.
- 33 (3) Nazadnje je treba v zvezi s členom 32(1)(b)(iv) CZ odgovoriti na vprašanje, kaj je mišljeno z „uvoženim blagom“. Popravek carinske vrednosti na podlagi te določbe se nanaša le na vrednost blaga in storitev razvoja, osnutkov, načrtov in skic, ki so potrebni za proizvodnjo uvoženega blaga. Blago bi bilo lahko v obravnavanem sporu vse blago, predloženo ob uvozu, torej pločevinke z nalepljenimi etiketami in vsebino pločevink, ali pa le živila, v prid čemur govori, da so pločevinke v bistvu zabojniki v smislu člena 32(1)(a)(ii) CZ.
- 34 (cc) Zaradi nejasnosti v zvezi z razlago člena 32(1)(a)(ii) CZ in člena 32(1)(b)(iv) CZ v obravnavanem sporu ni mogoče jasno presoditi, ali je treba stroške priprave predlog za tisk šteti za stroške embalaže in jih je zato treba prišteti k transakcijski vrednosti oziroma ali se vrednosti predlog za tisk kot intelektualnih vložkov ne sme prišteti k carinski vrednosti, ker so bile pripravljene v EU.
- 35 Argument za stališče upravnega organa, v skladu s katerim je treba v obravnavanem sporu uporabiti člen 32(1)(a)(ii) CZ, je, da etiket ne bi bilo mogoče izdelati brez predlog za tisk in so bile te tako nazadnje vključene v blago, kot je bilo deklarirano za sprostitev v prosti promet. Stališče upravnega organa podpira tudi tesna povezava etiket s pločevinkami. Nazadnje so predloge za tisk pomembne tudi zaradi dejstva, da etikete vsebujejo podatke o vsebini pločevink. Če bi se stroški predlog za tisk vključili v carinsko vrednost, bi torej ta odražala resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga (glej sodbo Sodišča EU z dne 20. decembra 2017 v zadevi Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, točka 24, z nadaljnjim sklicevanjem, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)). Namen uskladitev (v obravnavanem sporu v obliki prištetja) je zlasti tudi, da se izogne določitvi arbitrarne ali fiktivne carinske vrednosti (glej sodbo Sodišča EU v zadevi Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, točka 27, z nadaljnjim sklicevanjem, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji); glej tudi sodbo Sodišča EU v zadevi BMW,

EU:C:2020:694, točka 13, z nadaljnjim sklicevanjem, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji), ki se nanaša na člen 70(1) in člen 71(1) CZU).

- 36 Vendar tudi argumentov tožeče stranke, ki meni, da je treba predloge za tisk obravnavati kot intelektualne vložke v smislu člena 32(1)(b)(iv) CZ, ni mogoče zavrniti. Tako predloge za tisk ali podobne intelektualne storitve niso omenjene niti v členu 32(1)(a) CZ niti v splošnem pravilu 5. Če je seznam v členu 32 CZ izčrpen, kakršno je stališče predložitvenega sodišča, to pomeni, da se stroškov predlog za tisk ne sme prišteti k carinski vrednosti. Poleg tega se postavlja vprašanje, zakaj se intelektualnih vložkov, opravljenih na carinskem območju Unije, če ti štejejo za sestavni del zabojnikov, na podlagi širokega besedila člena 32(1)(b) CZ ne bi vključilo v carinsko vrednost, na podlagi ožjega besedila člena 32(1)(a) CZ pa bi se jih vključilo v carinsko vrednost. Kot je bilo že omenjeno, se zaradi člena 32(1)(b)(iv) CZ, ki se nanaša na intelektualne vložke, kot specialnejše določbe morda ne bi smelo uporabiti člena 32(1)(a)(ii) CZ. Poleg tega predložitveni senat meni, da bi lahko šlo za protislovje, če se predloga za tisk uporablja za različne etikete, ki so na različne načine povezane z zabojnikom ali blagom. Tako ni razumljivo, zakaj naj bi se predloge za tisk, če je etiketa nalepljena na zabojnik, štete za sestavni del zabojnika, če pa je etiketa z blagom povezana le preko votkovne niti, kot to na primer velja za viseče etikete (hangtags), pa ne. Senat visečih etiket (hangtags) doslej vsekakor ni štel za zabojnike (glej sklep senata z dne 18. decembra 2013 – VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Sicer bi predložitveno sodišče želelo opozoriti na težavo, ki bi lahko nastala ne glede na obravnavani spor in jo je treba upoštevati pri razlagi navedenih določb o določitvi carinske vrednosti. Če bi se izkazalo, da je treba stroške priprave predlog za tisk prišteti k carinski vrednosti, se postavlja vprašanje, kako bi bilo treba te stroške porazdeliti med posamezne uvoze, če se predloge za tisk pripravijo enkrat, blago pa se uvaža daljše obdobje. Člen 32 CZ v zvezi s tem ne določa ničesar. Člen 154 uredbe o izvajanju CZ, v skladu s katerim se lahko stroški zabojnikov v primeru večkratnega uvoza razdelijo v skladu s splošno priznanimi računovodskimi načeli, ureja drugačen primer in ga vsaj neposredno ni mogoče uporabiti za predloge za tisk. Tudi člen 156a uredbe o izvajanju CZ ne ponuja nobene zadovoljive rešitve za ta primer, ker je pogoj za določitev posebnih meril, na podlagi katerih se z odstopanjem od člena 32(2) CZ določijo pribitki in odbitki, zahteva udeleženca in s tem presoja pred uvozom ter ustrezna odobritev carinskega organa.
- 38 2. Sodišče Evropske unije še ni odločalo o pravnem vprašanju, predstavljenem pod II., nanj pa tudi na podlagi njegove obstoječe sodne prakse v zvezi z zakonodajo o določanju carinske vrednosti ni mogoče zadovoljivo odgovoriti.
- 39 (a) Sodišče Evropske unije je v zvezi z razlago dela I, naslov I, oddelek C, drugi odstavek, zadnji stavek Priloge k členu 1 Uredbe Sveta (EGS) št. 950/68 z dne 28. junija 1968 o skupni carinski tarifi (UL 1968, L 172, str. 1) v sodbi z dne 5. oktobra 1988 v zadevi Schmid, C-357/87 (EU:C:1988:478, [...]) (ni prevedeno)

(navedba objave v zbirki)) pojem „zabojnik“ razložilo tako, da se nanaša na embalažo, ki ni primerna samo za prevoz zadevnega blaga, ampak tudi za njegovo skladiščenje in trženje. Poleg tega je Sodišče Evropske unije presodilo, da je treba nadomestila za zabojnike, ki se ne vrnejo tujemu prodajalcu, na podlagi člena 8(1)(a) Uredbe (EGS) št. 1224/80 prišteti k carinski vrednosti. Na podlagi te sodbe je sicer mogoče sklepati, da Sodišče Evropske unije pojem „zabojnik“ razlaga dokaj široko. Vendar mu v tisti zadevi ni bilo treba razlikovati med dejanskimi zabojniki blaga (steklenice in sodi) ter morebitnimi etiketami ali intelektualnimi vložki, uporabljenimi za izdelavo etiket.

- 40 (b) Sodišče Evropske unije je tudi večkrat obravnavalo člen 32(1)(b) CZ oziroma njegov člen predhodnik.
- 41 (aa) Tako je s sodbo z dne 7. marca 1991 v zadevi BayWa, C-116/89 (EU:C:1991:104, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)) odločilo, da je treba licenčnine za razmnoževanje osnovnega semena na podlagi člena 8(1)(b)(i) Uredbe (EGS) št. 1224/80 prišteti k carinski vrednosti semena, ki je bilo pridobljeno iz pridelka. V zvezi s tem je pojasnilo, da ni osnovnega načela, na podlagi katerega bi bilo treba storitve, opravljene na carinskem območju Skupnosti, in blago, proizvedeno na carinskem območju Skupnosti, izvzeti iz carinske vrednosti. Vendar je bila ta sodba izdana v zvezi s členom 8(1)(b)(i) Uredbe (EGS) št. 1224/80, ki je predhodnik člena 32(1)(b)(i) CZ.
- 42 (bb) Tudi sodba Sodišča Evropske unije z dne 9. marca 2017 v zadevi GE Healthcare, C-173/15 (EU:C:2017:195, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)) ne pomaga pri razlagi člena 32(1)(a)(ii) CZ, ker je moralo Sodišče Evropske unije v tisti zadevi obravnavati licenčnine, ki so v nasprotju z intelektualnimi pripravljalnimi deli, ki so bila s pripravo predlog za tisk opravljena v obravnavanem sporu, izrecno urejene v členu 32(1)(c) CZ.
- 43 (cc) Nazadnje je Sodišče Evropske unije v sodbi v zadevi BMW (EU:C:2020:694, točka 18, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)) presodilo, da pod obveznost prištetja iz člena 32(1)(b) CZ oziroma člena 71(1)(b) CZU spada tudi neopredmeteno blago, kot je na primer programska oprema. Vendar v tej sodbi ni obravnavalo razmerja med besedilom te določbe in ožjim besedilom člena 32(1)(a) CZ. Prav tako na podlagi te sodbe ni mogoče sklepati, ali lahko zabojniki zajemajo tudi intelektualna pripravljalna dela. Poleg tega je šlo v tem okviru za programsko opremo, s katero naj bi se opravljali preizkusi delovanja krmilnih enot vozil. To pomeni, da je šlo za programsko opremo, ki je bila sama po sebi povezana z uvoženim blagom.
- 44 3. Tudi senat, ki odloča o zadevi, še ni odločal o tem, kako je treba na podlagi zakonodaje o določanju carinske vrednosti obravnavati predloge za tisk etiket.
- 45 Senat je s sodbo z dne 30. januarja 1990 – VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) odločil, da stroški tiska etiket, ki so izdelane in nameščene na blago v tretji državi, spadajo k carinski vrednosti, kar v obravnavanem sporu ni sporno. Predmet spora

v tistem postopku niso bili morebitni stroški priprave predlog za tisk, ki bi nastali na carinskem območju Unije.

- 46 Kot je bilo navedeno [...] (ni prevedeno) (navedba strani v originalnem dokumentu) (točka 36 zgoraj, na koncu), je senat s sklepom, objavljenim v BFH/NV 2014, 1107, odločil tudi, da tako imenovane viseče etikete (hangtags) niso zabojniki v smislu člena 32(1)(a)(ii) CZ. Tudi predmet tiste odločitve niso bile morebitne elektronske predloge za tisk.
- 47 Poleg tega je predložitveni senat v zvezi s členom 32(1)(b)(iv) CZ razsodil, da se v upodobljeni intelektualni storitvi, ki se zagotovi za proizvodnjo uvoženega blaga, odraža celoten razvojni proces, vključno z vsemi storjenimi napakami. To pomeni, da mora njena vrednost, ki se določi na podlagi zakonodaje o določanju carinske vrednosti, vključevati vse stroške, ki so nastali v tem procesu (glej sodbo senata, objavljeno v BFHE 187, 362, [...] (ni prevedeno) (navedba objave v pravni reviji)). Vendar tudi ta odločitev senata, ki se je nanašala na presojo carinske vrednosti vzorčnih zbirk, v obravnavanem sporu ni v pomoč.
- 48 4. Predložitveno sodišče zgolj kot dopolnitev opozarja, da po njegovem mnenju v obravnavanem sporu carinski vrednosti ni treba prišteti nobenih drugih zneskov.
- 49 Člen 32(1)(a)(iii) CZ, ki se nanaša na stroške embalaže, ni upošteven, ker so bile etikete v obravnavanem sporu nalepljene na pločevinke in tako carinjene skupaj z njimi. Zato je treba etikete v okviru razvrstitve blaga v carinsko tarifo verjetno šteti za celoto z blagom.
- 50 Člen 32(1)(b)(i) CZ se nanaša le na sestavne dele, vključene v uvoženo blago, ne pa tudi na zabojnike ali embalažo. Vendar etikete na pločevinkah, vključno z elektronskimi predlogami za tisk, uporabljenimi za izdelavo etiket, niso vključene v blago (živilo) samo po sebi, ampak so kvečjemu sestavni del zabojnika. Predloge za tisk etiket tudi niso namenjene proizvodnji uvoženega blaga.