

**Věc C-509/19**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

4. července 2019

**Předkládající soud:**

Finanzgericht München (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

6. června 2019

**Žalobkyně:**

BMW Bayerische Motorenwerke AG

**Žalovaný:**

Hauptzollamt München

---

[omissis]

**Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo)**

**Usnesení**

Ve věci

BMW Bayerische Motorenwerke AG

**žalobkyně**

[omissis]

proti

Hauptzollamt München (hlavní celní úřad v Mnichově, Německo)

[omissis]

**žalovanému**

ohledně

cla (žaloba bez vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení)

14. senát Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově) [*omissis*]

na základě jednání konaného dne 6. června 2019 rozhodl takto:

A. Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) se podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládá následující předběžná otázka:

Musí být k převodní hodnotě dováženého zboží podle čl. 71 odst. 1 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“) (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1), připočteny náklady na vývoj softwaru, který byl proveden v Evropské unii, který kupující prodávajícímu poskytl zdarma a který byl instalován do dovážené řídicí jednotky, pokud tyto náklady nebyly zahrnuty do ceny, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená?

B. Řízení se přerušuje do vydání rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce.

[*omissis*]

## 1. Skutkový stav

Žalobkyně dovezla řídicí jednotky od různých výrobců ze třetích zemí a nechala toto zboží propustit do volného oběhu. V rámci celní kontroly hlavní celní úřad (dále jen „celní úřad“) zjistil, že žalobkyně dodavatelům ze třetích zemí zdarma poskytla součásti standardního softwaru, které tito dodavatelé nainstalovali do dovážených řídicích jednotek. Dotčený software je poskytován na portálu žalobkyně a výrobci ze třetích zemí ho odebírají prostřednictvím stažení. Byl vyvinut pověřenými podniky v EU nebo samotnou žalobkyní a je jejím vlastnictvím; žalobkyně za tento software nemusela uhradit žádné licenční poplatky.

Tento software, který má zajistit hladkou komunikaci systémů a aplikací v motorových vozidlech, je nutný pro provádění různých technických operací, které má řídicí jednotka uskutečňovat při provozu vozidla. Podle dohod uzavřených s žalobkyní musí dodavatelé před odesláním řídicích jednotek provést funkční zkoušku. Zkušební protokol, který je poté třeba vyhotovit, má doložit, že spolupráce řídicí jednotky a softwaru funguje hladce. Bez této funkční zkoušky provedené u dodavatele by nebylo možno zjistit, zda byly případně se vyskytující nedostatky způsobeny již při odeslání, až při přepravě nebo v průběhu implementace softwaru. Celý postup je předmětem smluv uzavřených s výrobcem ze třetích zemí a nezaručuje pouze funkčnost dováženého zařízení, je naopak rovněž součástí zajištění kvality a slouží k zajištění práv ze záruky.

Náklady na vývoj tohoto softwaru nebyly v celních prohlášeních uvedeny jako součást celní hodnoty.

Celní úřad dospěl na základě celní kontroly k závěru, že náklady na vývoj softwaru je podle čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu i) celního kodexu Unie nutno připočítat k celní hodnotě a celním výměrem ze dne 25. září 2018 za zboží, které bylo do volného oběhu propuštěno v lednu 2018, stanovil dovozní clo v celkové výši 2 748,08 eura. Žalobkyně proti tomuto celnímu výměru bez vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení podala žalobu, s níž celní úřad dne 23. října 2018 vyjádřil souhlas [*omissis*].

Žalobkyně uvádí, že daný problém by bylo možno snadno vyřešit, pokud by se na software mohl použít celní režim pasivního zušlechťovacího styku. V tomto ohledu v celním právu existuje mezera v úpravě [takzvaných] poskytnutých položek, které nemají povahu zboží.

Platná ustanovení celního kodexu Unie pocházejí z doby, kdy se nainstalovaný software nevyskytoval nebo se vyskytoval jen ve velmi omezené míře. Žalobkyně tedy v první řadě souhlasí s názorem, který Komise ve výsledku zastávala ještě v souvislosti s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci „Compaq“ [viz (*omissis*) (rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), bod 24], a to že se čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu Unie nepoužije a že úpravu, která je v něm stanovena, nelze provést.

Neopomíjí ani skutečnost, že se právní názor Komise ve výše uvedeném rozsudku Soudního dvora neodrazil. Nicméně Soudní dvůr v tomto rozsudku nerozhodl o tom, podle jakého bodu článku 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu Unie by se náklady na vývoj poskytnutého softwaru mohly připočítat k celní hodnotě. Pokud by software měl být zahrnut pod čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu Unie, nepřicházelo by připočtení v úvahu, protože daný software nebyl proveden mimo Unii

Žalobkyně se domáhá zrušení celního výměru vydaného celním úřadem dne 25. září 2018.

Celní úřad navrhuje zamítnutí žaloby.

Je pravda, že poskytnuté duševní výtvoary jsou zahrnuty pod čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu Unie. Od nich je ale třeba odlišit nehmotné položky, které jsou zabudovány do dováženého zboží, aby bylo vůbec funkční, například prací program automatické pračky nebo programové vybavení palubního počítače automobilu. Na rozdíl například od patentu, vzoru nebo designu není nehmotná položka přímo nezbytným předpokladem pro vznik zboží. Ačkoli byl daný software zpracován v EU, nevztahuje se na něj čl. 71 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu Unie, jelikož nebyl nezbytný k výrobě dovezených řídicích jednotek.

Poskytnuté nehmotné položky jsou součástí konečného zboží, neboť jsou s ním spojené, zlepšují jeho funkčnost, popřípadě jej vylepšují o novou funkci, a proto nikoliv v nepodstatné míře přispívají k hodnotě dováženého zboží. Je tedy rovněž důležité, na jakém předmětu dodání se smluvní strany dohodly. Počítač s operačním systémem poskytnutým kupujícím je bez tohoto systému neúplný. Jinak je tomu ve sporném případě, protože daný software nebyl pro výrobu řídicích jednotek nezbytný, neboť přidání nebo odebrání softwaru nemá za následek změnu hardwaru. Zbývá tedy pouze připočtení podle čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu i) celního kodexu Unie.

[omissis]

## **2. Relevance předběžné otázky pro rozhodnutí**

V projednávaném případě je rozhodující, zda je jako transakční hodnotu třeba použít cenu, kterou žalobkyně zaplatila za zboží dovezené ze třetí země (řídicí jednotky s implementovaným softwarem), nebo zda je ke kupní ceně podle čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu Unie třeba připočítat náklady na vývoj softwaru vyrobeného v EU a implementovaného ve třetí zemi, který byl prodejci řídicích jednotek poskytnut zdarma.

## **3. Použitelné unijní právo**

Článek 70 odst. 1 celního kodexu Unie zní:

„Prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je převodní hodnota, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, případně upravená.“

V článku 71 odst. 1 celního kodexu Unie se uvádí:

„Při určování celní hodnoty podle článku 70 se k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená, připočítají:

a) [...]

b) hodnota, vhodným způsobem rozvržená, níže uvedeného zboží a služeb, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za sníženou cenu pro použití při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená:

i) materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží;

ii) nářadí, matrice, slévačské formy a podobné položky použité k výrobě dováženého zboží;

- iii) materiál spotřebovaný k výrobě dováženého zboží; a
  - iv) technologie, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy provedené mimo Unii a nezbytné pro výrobu dováženého zboží;
- c) až e) [...].“

Článek 71 odst. 3 celního kodexu Unie má následující znění:

„Při určování celní hodnoty se k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, nepřipočtou žádné jiné položky než ty, které jsou stanoveny v tomto článku.“

#### 4. Předběžná otázka

Předkládající soud se přiklání k názoru nizozemské a německé vlády, resp. vlády Spojeného království [viz (*omissis*) (rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), bod 34], podle něhož dotčený software jakožto „technologie“ nebo „vývoj“ spadá pod čl. 71 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu Unie, takže k připočtení nákladů nemůže dojít, pokud byl tento software proveden v EU.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora je účelem unijního práva týkajícího se celní hodnoty zavedení spravedlivého, jednotného a nestranného systému, který vylučuje používání libovolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota tedy musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu [viz (*omissis*) (rozsudek ze dne 9. března 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195)].

Podle článku 70 celního kodexu Unie je celní hodnota dováženého zboží v zásadě tvořena jeho převodní hodnotou, tj. cenou, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, a to s výhradou úprav, které mají být provedeny podle článku 71 celního kodexu Unie [který odpovídá článku 32 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Rady (ES) č. 1791/2006 ze dne 20. listopadu 2006].

V projednávaném případě žalobkyně s prodejci zboží, které je předmětem sporu, pocházejícími ze třetích zemí, sjednala kupní cenu, na níž založila prohlášení o celní hodnotě. Daný software prodávajícímu, a tudíž výrobcí později dovezených řídicích jednotek žalobkyně poskytla zdarma; hodnota softwaru tedy nesporně není zahrnuta v kupní ceně dokončených řídicích jednotek.

Skutečně zaplacená kupní cena ve smyslu článku 70 celního kodexu Unie přesně neodráží pořizovací náklady mimo jiné tehdy, pokud kupující prodávajícímu v souvislosti s výrobou a prodejem daného zboží poskytl zdarma nebo za sníženou cenu zboží nebo služby, a proto je třeba mít za to, že výrobní náklady zboží – a

tím i kupní cena – jsou sníženy o výši hodnoty tohoto zboží nebo těchto služeb [*omissis*].

Článek 71 celního kodexu Unie upřesňuje položky, které se pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží připočtou k ceně, která byla nebo má být za toto zboží skutečně zaplacená. Toto ustanovení obsahuje vyčerpávající úpravu; ke kupní ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, nelze podle čl. 71 odst. 3 celního kodexu Unie připočítat jiné položky, než jsou položky uvedené v tomto ustanovení. Neexistuje-li tedy pro některé pořizovací náklady, které vznikly vedle kupní ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená, skutečnost rozhodná pro jejich připočtení, bude stále rozhodná převodní hodnota zjištěná podle článku 70 celního kodexu Unie.

Je tedy třeba objasnit, zda náklady na software, který byl v tomto případě proveden v EU, odpovídají nějaké kategorii poskytnutých položek, které jsou uvedeny v bodech i) až iv) čl. 71 [odst. 1 písm. b)] celního kodexu Unie, jelikož za daný software nesporně nebyly požadovány licenční poplatky, které by mohly být připočítány podle čl. 71 odst. 1 písm. c) celního kodexu Unie.

V projednávaném případě proto přichází v úvahu připočtení k převodní hodnotě buď podle čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu i), nebo podle čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu Unie. Na rozdíl od žádosti [o rozhodnutí o předběžné otázce] z Nizozemska, o které Soudní dvůr rozhodl v roce 2006 [viz (*omissis*) (rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716)], je v projednávané věci rozhodující, zda je třeba náklady na vývoj daného softwaru třeba považovat za náklady spadající pod pojem „technologie, vývoj, provedené mimo Unii a nezbytné k výrobě dováženého zboží“, nebo za náklady na „součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží“, protože v projednávané věci náklady na vývoj softwaru vznikly v EU.

Tímto rozlišením se Soudní dvůr v [*omissis*] [rozsudku ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716] nemusel zabývat, protože software (operační systém), který byl tehdy prodávajícímu zdarma poskytnut, byl získán od kupujícího z USA, takže k připočtení hodnoty softwaru muselo dojít bez ohledu na to, zda je považován za „materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží“ nebo za „technologie, vývoj nezbytné k výrobě dováženého zboží“.

Při vymezení poskytnutých položek dotčených v tomto případě vzbuzuje pozornost okolnost, že se jedno z těchto ustanovení [(bod i)] zjevně zaměřuje na poskytnutí věcí (materiály, součástky, díly) a druhé na poskytnuté duševní (nehmotné) výtvoř (např. technologie a vývoj) [(bod iv)].

Vychází-li se, jak činí správní orgán, z toho, že k poskytnutým hmotným položkám mohou náležet i nehmotné součásti, o čemž lze na základě znění daného

ustanovení pochybovat, je třeba rozlišení provést podle toho, zda dané technologie nebo vývoj byly nezbytné pro výrobu dováženého zboží.

Článek 71 odst. 1 písm. b) bod iv) se podle výše uvedeného může vztahovat na takové poskytnuté nehmotné výtvoř, které poskytuje prodejce dováženého zboží, jako je výrobní know-how, design nebo náklady na vývoj softwaru, pokud jsou skutečně nezbytné k výrobě dováženého zboží.

Rozhodující při tom je, z jakého předmětu dodání se vychází a jaké technologie, resp. vývoj jsou pro jeho výrobu nezbytné. Jak správe uvádí samotný celní úřad, v tomto ohledu může být relevantní výlučně to, z jakého předmětu dodání smluvní strany vycházely, resp. na čem se dohodly.

Předmětem dovozů a základem dohody žalobkyně s jejími prodávajícími jsou dodávky řídicích jednotek se zabudovaným řídicím softwarem. Pro obchodní transakci mezi žalobkyní a prodávajícím při tom bylo rozhodující, aby byl software implementován již ve třetí zemi. Funkční zkouška, která měla být podle smluv provedena, je součástí výrobního procesu. Teprve na základě této operace včetně instalace požadované technologie byla pro žalobkyni zaručena funkčnost a použitelnost dotčených řídicích jednotek.

Vykládá-li se pojem poskytnutých duševních výtvořů tímto způsobem, odpovídá to smyslu a účelu tohoto ustanovení, podle něhož je třeba upřednostnit plnění duševní povahy přičitatelná hospodářství země dovozu (v tomto případě Unie) před plněními, která jsou přičitatelná třetím zemím. Kromě toho tento výklad zohledňuje okolnost, že v případě poskytnutých duševních výtvořů, na rozdíl od poskytnutých materiálů, součástek nebo dílů nelze povolit vstup do režimu pasivního zušlechťovacího styku (viz článek 256 celního kodexu Unie). Tímto způsobem jsou poskytnuté duševní výtvoř a poskytnuté hmotné položky, které pocházejí z Evropské unie, postaveny naroveň.

[omissis]