



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

10. září 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Unie – Nařízení (EU) č. 952/2013 – Článek 71 odst. 1 písm. b) – Celní hodnota – Dovoz elektronických výrobků vybavených softwarem“

Ve věci C-509/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo) ze dne 6. června 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 4. července 2019, v řízení

BMW Bayerische Motorenwerke AG

proti

Hauptzollamt München,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, F. Biltgen a N. Wahl (zpravodaj), soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za BMW Bayerische Motorenwerke AG U. Möllenhoffem, Rechtsanwalt,
- za Hauptzollamt München G. Rittenauerem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu E. Toutainem a A.-L. Desjonquères, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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 (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1, dále jen „celní kodex“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností BMW Bayerische Motorenwerke AG (dále jen „BMW“) a Hauptzollamt München (Hlavní celní úřad v Mnichově, Německo, dále jen „Hlavní celní úřad“) ohledně promítnutí nákladů na vývoj softwaru, který kupující zdarma poskytl výrobci k použití při výrobě a prodeji pro vývoz zboží, do celní hodnoty.

Právní rámec

- 3 Článek 70 celního kodexu, který se týká metody určování celní hodnoty na základě převodní hodnoty, ve svém odstavci 1 stanoví:

„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.“

- 4 Článek 71 tohoto kodexu, nadepsaný „Položky převodní hodnoty“, stanoví:

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

[...]

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) poplatky za užívání práv a licenční poplatky týkající se hodnoceného zboží, které musí přímo nebo nepřímo uhradit kupující jako podmínku prodeje hodnoceného zboží, pokud tyto poplatky za užívání práv nebo licenční poplatky nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená;

[...]

2. Každá položka, která bude na základě odstavce 1 připočtena k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená, vychází výlučně z údajů, které jsou objektivní a měřitelné.

3. 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.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 5 Společnost BMW vyrábí vozidla, jejichž součástí jsou ovládací jednotky. Posledně uvedené výrobky pocházejí z různých třetích zemí a jsou podobné palubnímu systému, který ovládá fyzická zařízení nacházející se ve vozidlech.
- 6 Společnost BMW sama vyvinula – nebo nechala vyvinout pověřenými podniky Evropské unie – software, který zajišťuje hladkou komunikaci aplikací a systémů ve vozidle a je nezbytný pro provádění různých technických operací, které ovládací jednotka uskutečňuje při provozu vozidla. Vzhledem k tomu, že společnost BMW je vlastníkem tohoto softwaru, nemusí za něj platit poplatky.
- 7 Tento software je zpřístupněn výrobcům ovládacích jednotek zdarma. Ti jej používají k provedení zkoušky funkčnosti před dodáním ovládacích jednotek. Zpráva o provedení zkoušky potvrzuje, že interakce mezi ovládací jednotkou a softwarem probíhá správně. Umožňuje rovněž určit, zda se vady objevily při dodání, byly způsobeny při přepravě, anebo vyvstaly při instalaci softwaru. Celý tento proces je upraven smlouvami uzavíranými mezi společnostmi BMW a výrobci ovládacích jednotek.
- 8 Společnost BMW dováží a uvádí do volného oběhu v Unii ovládací jednotky, jejichž součástí je software nainstalovaný do těchto jednotek mimo území Unie výrobcem.
- 9 Při celní kontrole provedené Hlavním celním úřadem se ukázalo, že společnost BMW uvedla jako celní hodnotu dovážených ovládacích jednotek cenu zaplacenou jejich výrobcům, v níž nebyly zohledněny náklady na vývoj softwaru. Vzhledem k tomu, že Hlavní celní úřad měl za to, že uvedené náklady měly být do celní hodnoty zahrnuty, stanovil rozhodnutím ze dne 25. září 2018 přijatým ve formě celního výměru dovozní clo ve výši 2 748,08 eura za zboží, které bylo do volného oběhu propuštěno v lednu roku 2018.
- 10 Společnost BMW podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.
- 11 Za těchto podmínek se Finanzgericht München (finanční soud v Mnichově, Německo), který má pochybnosti týkající se výkladu čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu, pokud jde o zohlednění nákladů na vývoj softwaru, a případně i pochybnosti týkající se otázky, zda je nezbytné zohlednit smluvní ustanovení sjednaná mezi dovozcem a výrobcem, aby bylo možné určit který bod čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu je v projednávané věci třeba použít pro účely opravy celní hodnoty, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být k převodní hodnotě dováženého zboží podle čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu připočteny náklady na vývoj softwaru, který byl vyvinut v Unii, poskytnut zdarma prodávajícímu a nainstalován do dovážené ovládací jednotky, pokud tyto náklady nebyly zahrnuty do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená za dovážené zboží?“

K předběžné otázce

- 12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží umožňuje, aby byla k převodní hodnotě tohoto zboží přičtena hospodářská hodnota softwaru vyvinutého v Unii, který kupující zdarma poskytl prodávajícímu usazenému ve třetí zemi.
- 13 Je třeba předeslat, že jak ze znění čl. 70 odst. 1 a čl. 71 odst. 1 celního kodexu, tak i z judikatury Soudního dvora vyplývá, že účelem určení celní hodnoty je 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. I když je základem pro

výpočet celní hodnoty zpravidla cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, je tak tato cena údaj, který musí být případně předmětem úpravy, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota (rozsudek ze dne 20. června 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, body 22 a 23, jakož i citovaná judikatura).

- 14 Zprv je třeba zdůraznit, že čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu ukládá, aby se k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená, připočetla hodnota určitého zboží nebo služeb, které 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.
- 15 Předkládajícímu soudu tedy přísluší, aby určil, zda jsou v rámci sporu, který mu byl předložen, splněny podmínky stanovené v čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu, a to na základě posouzení, zda je třeba připočítat hospodářskou hodnotu softwaru k převodní hodnotě ovládacích jednotek, aby byla vyjádřena jejich celní hodnota. Předkládajícímu soudu tedy přísluší určit, zda skutečnost, že tento software umožňuje testovat funkčnost ovládacích jednotek, a dále zjistit, zda vyvstaly vady při dodání, při přepravě, anebo při instalaci tohoto softwaru, může vést k tomu, že skutečná hodnota ovládacích jednotek převyšuje jejich převodní hodnotu.
- 16 Zadruhé nelze přijmout argument, podle kterého se čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu na tento spor nepoužije z důvodu, že software není uveden ve výčtu obsaženém v čl. 71 odst. 1 písm. b) bodech i) až iv) celního kodexu, zatímco odstavce 3 téhož článku omezuje možnosti úpravy celní hodnoty pouze na položky stanovené v tomto článku.
- 17 V tomto ohledu již měl Soudní dvůr příležitost odmítnout argument, podle kterého software nespádá do žádné z kategorií, které by mohly být předmětem úpravy celní hodnoty, když měl za to, že při dovozu počítačů, které prodávající vybavil softwarem obsahujícím jeden nebo několik operačních systémů, které mu zdarma poskytl kupující, je třeba pro určení celní hodnoty těchto počítačů připočítat hodnotu tohoto softwaru k převodní hodnotě těchto počítačů, pokud tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, body 23, 24 a 37).
- 18 Pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží je tedy irelevantní, že výrobek, jehož hodnotu je třeba připočítat, je nehmotným majetkem, jako je software. Ze znění tohoto ustanovení, které výslovně odkazuje na „zboží“ nebo „služby“, totiž vyplývá, že jeho působnost není omezena na hmotný majetek.
- 19 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně v původním řízení, tak čl. 71 odst. 1 písm. b) bod i) celního kodexu, který se vztahuje na „materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží“, nemůže být vykládán tak, že vylučuje nehmotný majetek. Takové vyloučení nevyplývá ani ze znění čl. 71 odst. 1 písm. b), ani ze systematiky tohoto ustanovení. Podle tohoto ustanovení se k celní hodnotě dováženého zboží připočítá hodnota výrobků, ale i služeb, které splňují podmínky stanovené tímto ustanovením. Takový výklad, jaký navrhuje žalobkyně v původním řízení, by vedl nejen k omezení případných oprav celní hodnoty pouze na situaci uvedenou v bodě iv) uvedeného ustanovení, kdy jde o připočtení hodnoty služby, ale rovněž k tomu, že by se vztahoval pouze na služby, které jednak spadají pod pojem „technologie, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy“ a jednak jsou „nezbytné pro výrobu dováženého zboží“. Takový výklad nelze přijmout, jelikož nehmotný majetek může spadat jak pod čl. 71 odst. 1 písm. b) bod i), tak i pod čl. 71 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu.
- 20 Kromě toho za účelem určení, zda software spadá pod bod i) nebo iv) odstavce 1 tohoto článku 71, rozlišují závěry č. 26 obsažené v kompendiu textů o určování celní hodnoty, vydané Výborem pro celní kodex, na něž se vztahuje článek 285 tohoto kodexu, mezi intelektuálními výkony nezbytnými k výrobě zboží, na něž se vztahuje čl. 71 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu, na straně jedné a nehmotnými položkami zabudovanými do dovezeného zboží za účelem zajištění jeho funkčnosti, které nejsou nezbytné při jeho výrobě, na straně druhé. Podle Výboru pro celní kodex jsou však tyto nehmotné

položky nedílnou součástí konečných výrobků, jelikož jsou s nimi propojeny nebo jsou v nich zabudovány a umožňují jejich fungování nebo vylepšení. Mimoto díky nim výrobky získávají novou funkci, a citelně tak přispívají k hodnotě dováženého zboží. Podle Výboru pro celní kodex se na ně tedy vztahuje čl. 71 odst. 1 písm. b) bod i) uvedeného kodexu.

- 21 Závěry Výboru pro celní kodex, i když nejsou právně závazné, přitom představují významné prostředky zajištění jednotného používání celního kodexu celními orgány členských států a jako takové mohou být považovány za právoplatný prostředek pro výklad uvedeného kodexu (rozsudek ze dne 9. března 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, bod 45 a citovaná judikatura).
- 22 Zatřetí je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr sice zohlednil smlouvy uzavřené mezi dovozcem usazeným v Unii a výrobcem-třetí stranou, učinil tak ale s cílem posoudit postavení „kupujícího“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, bod 29). Naproti tomu nelze připustit, aby se zúčastněné strany mohly dovolávat smluvních ustanovení za účelem omezení možností opravy stanovených v čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu, neboť v opačném případě by došlo k porušení judikatury, podle které celní hodnota musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a tedy zohledňovat veškeré prvky toho zboží, které mají hospodářskou hodnotu (rozsudek ze dne 9. března 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, bod 30 a citovaná judikatura). V důsledku toho se oprava celní hodnoty dováženého zboží podle čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu zakládá na objektivních kritériích a nemůže být dotčena smluvními ustanoveními.
- 23 Vzhledem ke všem předcházejícím úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 71 odst. 1 písm. b) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží umožňuje, aby byla k převodní hodnotě tohoto zboží přičtena hospodářská hodnota softwaru vyvinutého v Unii, který kupující zdarma poskytl prodávajícímu usazenému ve třetí zemi.

K nákladům řízení

- 24 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 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, musí být vykládán v tom smyslu, že pro účely určení celní hodnoty dováženého zboží umožňuje, aby byla k převodní hodnotě tohoto zboží přičtena hospodářská hodnota softwaru vyvinutého v Evropské unii, který kupující zdarma poskytl prodávajícímu usazenému ve třetí zemi.

Podpisy