



Datum van
inontvangstneming

:

28/06/2023

Zaak C-307/23

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

17 mei 2023

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 januari 2023

Verzoekster en verzoekster tot Revision:

G GmbH

Verweerder en verweerder in Revision:

Hauptzollamt H

[omissis]

**BUNDESFINANZHOF (hoogste federale rechter in belastingzaken,
Duitsland)**

BESLISSING

In het geding tussen

G GmbH

verzoekster en verzoekster tot Revision

[omissis]

en

Hauptzollamt (hoofddouanekantoor) H (hierna „HZA”)

verweerder en verweerder in Revision

vanwege navordering van invoerrechten

heeft de Zevende Senat

ter terechtzitting van 17 januari 2023 het volgende beslist:

D i c t u m

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moeten de kosten voor in het douanegebied van de Unie vervaardigde printsjablonen voor etiketten worden opgeteld bij de transactiewaarde overeenkomstig artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), of artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), van het communautair douanewetboek (CDW), indien de in het douanegebied van de Unie gevestigde koper de printsjablonen kosteloos in elektronische vorm ter beschikking stelt van de leveranciers in het derde land?

2. De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan op het verzoek om een prejudiciële beslissing.

Motivering

I.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot Revision (hierna: „verzoekster”) was houder van een douane-entrepot van het type D. Zij plaatste conserven in blik die door een andere onderneming (koper) uit derde landen waren ingevoerd, onder het stelsel van douane-entrepots en bracht deze vervolgens (in de periode van 12 december 2012 tot en met 30 mei 2013) in het vrije verkeer in het kader van de domiciliëringsprocedure. De blikken waren voorzien van papieren plaketiketten die de leveranciers in het derde land hadden vervaardigd met behulp van printsjablonen die hun door de koper kosteloos elektronisch ter beschikking waren gesteld. De printsjablonen waren in opdracht en op kosten van de koper door verschillende ontwerpstudio's in Duitsland vervaardigd. In de aangiften van de douanewaarde stonden slechts de bedragen vermeld die de koper krachtens de met de producenten in de derde landen gesloten verkoopovereenkomsten aan hen moest betalen, inclusief de kosten voor de detailhandelsverpakkingen en het drukken van de hierop aangebrachte papieren etiketten, maar exclusief de kosten voor de printsjablonen.
- 2 Bij aanslag van 20 februari 2014 heeft verweerder en verweerder in Revision (hierna: „verweerder”) HZA aan verzoekster een naheffing invoerrechten opgelegd. Het HZA was van mening dat evenredige kosten voor designontwerpen of printsjablonen voor de plaketiketten bij de douanewaarde hadden moeten worden opgeteld. Het bezwaar en beroep hiertegen werden afgewezen.
- 3 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) was van oordeel dat de kosten voor de vervaardiging van de printsjablonen overeenkomstig artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW bij de douanewaarde hadden moeten

worden opgeteld. Het beschouwde de blikken als verpakkingsmiddelen, omdat deze niet alleen geschikt waren voor zowel het vervoer als de opslag en verhandeling van de goederen in kwestie, maar ook gebruikelijk voor de verpakking ervan. Ook de etiketten waarop de inhoud van de blikken werd beschreven en aangeprezen, maakten deel uit van deze verpakkingsmiddelen. De etiketten vormden een onlosmakelijk geheel met de blikken en konden als zodanig niet worden vergeleken met hangtags (labels met prijs- en andere productinformatie die met een draadje aan de goederen worden bevestigd) of foto-inzethoesjes, die niet onder verpakkingsmiddelen vielen. Een voorkeursbehandeling van de in de Europese Unie verrichte intellectuele prestaties op grond van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW was in casu niet mogelijk.

- 4 Verzoekster heeft tegen dit vonnis Revision ingesteld. Volgens haar is er geen rechtsgrondslag om de etiketten en bergingsmiddelen als één geheel te zien. Artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW is niet van toepassing, omdat dit alleen ziet op verpakkingsmiddelen die één geheel vormen met de goederen en niet op een informatielabel dat één geheel vormt met het verpakkingsmiddel waarop het is aangebracht. Bovendien zijn de kosten voor de vervaardiging van de printsjablonen geen kosten „van” verpakkingsmiddelen, zoals in de formulering van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW vereist. Ook regel 5, onder b), van de algemene regels voor de interpretatie van de gecombineerde nomenclatuur (AR) voorziet niet in een regeling tot vaststelling van de douanewaarde. De etiketten kunnen met hangtags worden vergeleken, aangezien ze op het moment van invoer eveneens vast met de goederen verbonden en niet herbruikbaar zijn. Ze kunnen zeer wel van de blikken worden gescheiden, ook al worden ze daarbij beschadigd.
- 5 Volgens verzoekster vallen designdiensten onder de intellectuele goederen en diensten van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW en hoeven dus niet bij de transactiewaarde te worden opgeteld, aangezien ze binnen de EU zijn verricht. Een indeling van verpakkingsdesigns zoals voorgestaan door het Finanzgericht leidt tot tegenstrijdigheden in de waardering, wanneer een uniform design voor verschillende doeleinden wordt gebruikt.

II.

- 6 De Senat schorst de bij de Bundesfinanzhof ingestelde Revisions-procedure [omissis][procedurele bepalingen] en vraagt het Hof overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moeten de kosten voor de in het douanegebied van de Unie vervaardigde printsjablonen voor etiketten worden opgeteld bij de transactiewaarde overeenkomstig artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), of artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW, indien de in het douanegebied van de Unie gevestigde koper de printsjablonen kosteloos in elektronische vorm ter beschikking stelt van de leveranciers in het derde land?

III.

7 Naar het oordeel van de Senat hangt de beslechting van het geschil af van bepalingen betreffende de vaststelling van de douanewaarde volgens het CDW. Er bestaan twijfels over de uitlegging van het CDW die relevant zijn voor de te nemen beslissing:

8 **Toepasselijk Unierecht:**

9 Artikel 29 CDW:

1. De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33, mits: (...)

2. (...)

3. a) De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan. (...)

10 Artikel 32 CDW:

1. Voor het vaststellen van de douanewaarde met toepassing van artikel 29 wordt de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd met:

a) de volgende elementen, voor zover zij ten laste komen van de koper en niet begrepen zijn in de werkelijk voor de goederen betaalde of te betalen prijs:

i) (...)

ii) kosten van verpakkingsmiddelen die voor douanedoeleinden worden geacht met de goederen één geheel te vormen,

iii) (...)

b) de op passende wijze toegerekende waarde van de onderstaande goederen en diensten indien deze gratis of tegen verminderde prijs direct of indirect door de koper worden geleverd om te worden gebruikt bij de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen, voor zover deze waarde niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is begrepen:

i) (...)

ii) (...)

iii) (...)

iv) engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen, tekeningen en schetsen, die elders dan in de Gemeenschap worden verricht of gemaakt en voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen noodzakelijk zijn;

c) (...)

11 Artikel 154 van de verordening betreffende de uitvoering van het douanewetboek (UVO-CDW)

Wanneer verpakkingsmiddelen, bedoeld in artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), van het Wetboek, bij meer dan één invoer zullen worden gebruikt, worden de kosten daarvan, op verzoek van de aangever, overeenkomstig algemeen aanvaarde boekhoudkundige beginselen, naar verhouding toegedeeld.

12 Artikel 155 UVO-CDW:

Voor de toepassing van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), van het Wetboek worden de kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen niet in de douanewaarde begrepen.

13 Artikel 156 bis, lid 1, UVO-CDW:

De douaneautoriteiten kunnen, op verzoek van betrokkene, toestaan dat:

– in afwijking van artikel 32, lid 2, van het Wetboek, bepaalde op het tijdstip van ontstaan van de douaneschuld niet te kwantificeren elementen die aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn toe te voegen,

– (...)

op grond van passende en specifieke criteria worden vastgesteld. (...)

14 AR 5:

Voor de hierna genoemde goederen gelden daarenboven de volgende regels:

a) etuis, foedralen en koffers voor camera's, voor muziekinstrumenten of voor wapens, dozen voor tekeninstrumenten, juwelenkistjes en dergelijke bergingsmiddelen, speciaal gevormd of ingericht voor het opbergen van een bepaald artikel of van een stel of assortiment van artikelen, geschikt voor herhaald gebruik en aangeboden met de artikelen waarvoor ze bestemd zijn, worden

ingedeeld onder dezelfde post als die artikelen indien zij van de soort zijn die normaal daarmee wordt verkocht. Deze regel geldt echter niet voor bergingsmiddelen die aan het geheel het wezenlijk karakter verlenen;

b) behoudens het bepaalde onder 5 a) worden gevulde verpakkingsmiddelen ingedeeld met de verpakte goederen indien zij van de soort zijn die normaal als verpakking wordt gebruikt. Deze regel is echter niet verplichtend voor verpakkingsmiddelen die klaarblijkelijk geschikt zijn voor herhaald gebruik.

15 Noot bij AR 5:

Onder „verpakkingsmiddelen” worden verstaan, alle uitwendige en inwendige bergingsmiddelen, omhulsels, opwindmiddelen en dergelijke voorzieningen, met uitsluiting van vervoermiddelen – met name containers –, dekkleden en het stuw- en hulpmateriaal. Hieronder worden echter niet de in algemene regel 5, onder a), bedoelde bergingsmiddelen verstaan.

16 Toelichtingen op het geharmoniseerd systeem (hierna: „Toelichtingen”) 02.0 en 04.0 betreffende AR 5, onder a):

1) Deze regel geldt uitsluitend voor bergingsmiddelen die tegelijkertijd: 02.0

(...)

2) geschikt zijn voor duurzaam gebruik, dat wil zeggen ingericht om een duurzaamheid te hebben, vergelijkbaar met die van het artikel waarvoor zij bestemd zijn. Deze bergingsmiddelen dienen meestal om de artikelen te beschermen als deze niet worden gebruikt (bijvoorbeeld vervoer of opberging). Deze criteria maken het mogelijk ze te onderscheiden van gewone Verpakkingsmiddelen. 04.0

IV.

17 De juridische beoordeling van het onderhavige geval is vanuit Unierechtelijk oogpunt onzeker. Het gaat om de vraag of de kosten voor de in Duitsland vervaardigde printsjablonen voor etiketten overeenkomstig artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW bij de douanewaarde moeten worden opgeteld dan wel of zulke kosten uitsluitend vallen onder de voorwaarden van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW, en derhalve in casu een bijtelling niet aan de orde is. In dit verband zijn met name de uitlegging van het begrip „verpakkingsmiddel” en de onderlinge verhouding tussen de genoemde bepalingen van belang.

18 1. Voor de vaststelling van de douanewaarde in het onderhavige geval zijn de artikelen 29 en volgende van het CDW bepalend, omdat het douanerecht is ontstaan door inschrijving van de goederen in de administratie van verzoekster in de periode van 12 december 2012 tot en met 30 mei 2013 (artikel 201, lid 2, CDW juncto artikel 76, lid 1, onder c), en lid 3, CDW). Douanewaarde-methoden zijn

bepalingen van materieel douanerecht die verder van toepassing blijven op situaties die zijn ontstaan vóór de inwerkingtreding van het douanewetboek van de Unie (DWU) (zie arrest van het Hof van 9 maart 2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, punten 19 e.v., [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie]; zie ook arresten van de Senat van 19 oktober 2021, VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie] en 1 december 1998, VII R 147/97, BFHE 187, 362, [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie]). De te beoordelen rechtsvraag rijst echter ook in het kader van de toepassing van het DWU, omdat artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW in wezen ongewijzigd is overgenomen in artikel 71, lid 1, onder a), punt ii), DWU, en artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW zelfs woordelijk is overgenomen in artikel 71, lid 1, onder b), punt iv), DWU.

- 19 a) Voor de vaststelling van de douanewaarde moet in de eerste plaats – en zo ook in het onderhavige geval – de methode van de transactiewaarde overeenkomstig artikel 29 CDW worden toegepast. De douanewaarde van ingevoerde goederen is overeenkomstig artikel 29, lid 1, CDW de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie worden verkocht, die in voorkomend geval overeenkomstig de artikelen 32 en 33 in positieve of negatieve zin moet worden aangepast.
- 20 Volgens artikel 29, lid 3, onder a), eerste volzin, CDW is de werkelijk betaalde of te betalen prijs de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat deze alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan.
- 21 Samengevat beoogt de vaststelling van de douanewaarde een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. De douanewaarde moet bijgevolg de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en derhalve rekening houden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen. De voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs vormt in de regel weliswaar de basis voor de berekening van de douanewaarde, maar die prijs moet zo nodig worden aangepast om te voorkomen dat een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld (arrest van het Hof van 10 september 2020, *BMW*, C- 509/19, EU:C:2020:694, punt 13, en aldaar aangehaalde rechtspraak [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie], met betrekking tot artikel 70, lid 1, en artikel 71, lid 1, DWU).
- 22 b) Artikel 32 CDW bevat een opsomming van de diverse kosten en waarden die moeten worden opgeteld bij de werkelijk voor de ingevoerde goederen betaalde of te betalen prijs. De verwijzende rechter acht deze opsomming limitatief, zodat daarin niet opgenomen kosten niet bij de douanewaarde kunnen worden opgeteld

[zie ook conclusie van de advocaat-generaal in zaak C-340/93, EU:C:1994:177, punt 17, ten aanzien van artikel 8 van verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen (DWVO 1980) (Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen – PB EG – 1980, L 134, blz. 1); arrest van het Hof van 28 maart 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, punt 11, met betrekking tot artikel 8 DWVO 1980; alsook arrest van de Senat van 24 januari 1995, VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, eveneens met betrekking tot artikel 8 DWVO 1980].

- 23 aa) Ingevolge artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW moeten de kosten van verpakkingsmiddelen die voor douanedoelinden als één geheel met de betrokken goederen worden beschouwd, bij de werkelijk voor de ingevoerde goederen betaalde of te betalen prijs worden opgeteld. De regeling maakt geen onderscheid tussen in de Gemeenschap en buiten de Gemeenschap tot stand gebrachte diensten. Het CDW bevat geen definitie van het begrip „verpakkingsmiddel”. Met name staat niet vast of de kosten voor de vervaardiging van printsjablonen voor etiketten die wederom op de eigenlijke verpakkingsmiddelen (zoals conservenblikken) worden geplakt, eveneens vallen onder het begrip „verpakkingsmiddelen” en dus op grond van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW bij de transactiewaarde moeten worden opgeteld.
- 24 (1) De formulering „verpakkingsmiddelen” (Engels „containers”, Frans „contenants”) in artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW duidt erop dat hiermee bergingsmiddelen worden bedoeld die de goederen bevatten of omsluiten. Hiervoor pleit ook de afzonderlijke vermelding van verpakkingskosten in artikel 32, lid 1, onder a), punt iii), CDW.
- 25 (2) De verdere voorwaarde, namelijk dat de verpakkingsmiddelen voor douanedoelinden met de betrokken goederen als één geheel moeten worden beschouwd, laat de toepassing van AR 5, onder a), voor bergingsmiddelen en onder b) voor verpakkingsmiddelen toe [omissis] [vermelding van juridische literatuur], zonder dat daardoor de reikwijdte van het begrip „verpakkingsmiddel” zou zijn gepreciseerd.
- 26 Bergingsmiddelen [AR 5, onder a)] zijn dus speciaal gevormd of ingericht voor het opbergen van een bepaald artikel of van een stel of assortiment van artikelen en geschikt voor herhaald gebruik [zie ook Toelichtingen 03.0 en 04.0 bij AR 5, onder a)]. Onder „verpakkingsmiddelen” worden verstaan, alle uitwendige en inwendige bergingsmiddelen, omhulsels, opwindmiddelen en dergelijke voorzieningen, met uitsluiting van vervoermiddelen – met name containers –, dekkleden en het stuw- en hulpmateriaal. Dienovereenkomstig maakt het douanetarief onderscheid tussen bergingsmiddelen en verpakkingsmiddelen. Toelichting 16.0 bij AR 5, onder b), bevat bovendien de aanvullende aanwijzing dat daarmee worden bedoeld verpakkingsmateriaal en recipiënten van de soort die gewoonlijk gebruikt worden voor de daarin geborgen goederen.

- 27 De toepassing van AR 5 leidt evenwel niet tot een eenduidig resultaat met betrekking tot de uitlegging van het begrip "verpakkingsmiddelen" in de zin van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW. Terwijl immers in de douanetariefwetgeving onderscheid wordt gemaakt tussen speciaal gevormd en voor herhaald gebruik geschikte bergingsmiddelen en (overige) gebruikelijke verpakking, differentieert artikel 32, lid 1, onder a), CDW tussen kosten van verpakkingsmiddelen [punt ii)] en kosten van het verpakken [punt iii)]. In dit opzicht verschillen reeds de gehanteerde begrippen van elkaar. Bovendien zijn er ook inhoudelijke verschillen in zoverre dat verpakkingsmiddelen in de zin van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW niet noodzakelijkerwijs bestemd hoeven te zijn voor herhaald gebruik.
- 28 (3) Volgens de verwijzende rechter zijn de in casu gebruikte conservenblikken verpakkingsmiddelen in de zin van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW. Ook de etiketten die in het derde land op de blikken zijn aangebracht, vallen denkkelijk onder deze bepaling, aangezien zij vast met de blikken zijn verbonden en er mogelijk niet onbeschadigd van kunnen worden gescheiden. Overeenkomstig dit standpunt heeft verzoekster de kosten voor het drukken van de etiketten bij de douanewaarde opgeteld.
- 29 Of artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW evenwel zo ruim kan worden uitgelegd dat de bijtelling ook betrekking heeft op kosten voor de vervaardiging van printsjablonen voor de etiketten die in het derde land op de ingevoerde goederen moeten worden aangebracht, is onduidelijk en moet door het Hof worden gepreciseerd.
- 30 bb) Bovendien is de verhouding tussen artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW en artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW en de afbakening van „verpakkingsmiddelen” of „verpakken” ten opzichte van de in artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW genoemde goederen en diensten onduidelijk. Volgens deze bepaling moet de transactiewaarde worden vermeerderd met de op oppassende wijze toegerekende waarde van de engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen, tekeningen en schetsen, die elders dan in de Gemeenschap worden verricht of gemaakt en voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen noodzakelijk zijn, wanneer deze door de koper, al dan niet rechtstreeks, kosteloos of tegen verlaagde prijs zijn geleverd of verricht voor gebruik in verband met de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de te waarderen goederen, voor zover deze waarde niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is begrepen. Kosten van wetenschappelijk onderzoek en voorlopige schetsontwerpen worden echter volgens artikel 155 UVO-CDW niet in de douanewaarde begrepen.
- 31 (1) Met de woorden „goederen en diensten” in de aanhef heeft de wetgever van de Unie gekozen voor een ruime formulering van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW, zodat de werkingssfeer van deze bepaling niet beperkt is tot materiële goederen en ook immateriële goederen eronder kunnen vallen (vgl. arrest van het Hof, BMW, EU:C:2020:694, punten 17 en 19, [omissis] [vindplaats in de

juridische publicatie]). Ook de waarde van de elektronische printsjablonen voor etiketten zou dus als (immaterieel) goed in de zin van deze bepaling kunnen worden beschouwd.

- 32 (2) Juist de ruime formulering van artikel 32, lid 1, onder b), CDW in vergelijking met artikel 32, lid 1, onder a), CDW werpt de vraag op of artikel 32, lid 1, onder b), CDW met voorrang moet worden toegepast bij de vaststelling van de douanewaarde van intellectuele goederen en diensten. De verwijzende rechter acht een uitlegging volgens welke artikel 32, lid 1, onder b), CDW een specifieke principiële regel voor intellectuele goederen en diensten bevat, redelijk, ook al blijkt dit onvoldoende duidelijk uit de feitelijke bewoordingen en de opbouw van de bepaling. In dit verband moet ook worden verduidelijkt of in het geval van de vaststelling van de douanewaarde van immateriële goederen – in casu de vervaardiging van printsjablonen door ontwerpstudio's – de toepassing van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW reeds om deze reden is uitgesloten. Deze vraag is relevant voor de beslechting van het geschil omdat de printsjablonen in Duitsland zijn vervaardigd en de waarde ervan de douanewaarde dus niet zou verhogen indien artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW zou worden toegepast, omdat volgens deze bepaling alleen buiten de Gemeenschap vervaardigde intellectuele goederen en diensten bij de douanewaarde moeten worden opgeteld.
- 33 (3) Ten slotte moet in de context van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW de vraag worden beantwoord wat onder de „ingevoerde goederen” moet worden verstaan. De correctie van de douanewaarde op grond van deze bepaling heeft alleen betrekking op de waarde van goederen en diensten van de engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen, tekeningen en schetsen die voor de voortbrenging van de [ingevoerde] goederen noodzakelijk zijn. Onder de goederen zouden in casu kunnen worden verstaan de bij invoer aangeboden goederen als geheel, d.w.z. de blikken met de aangehechte etiketten en de inhoud, of alleen de levensmiddelen, wat wederom steun vindt in het feit dat de blikken in feite verpakkingen zijn in de zin van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW.
- 34 cc) Wegens de twijfel over de uitlegging van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW en van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW kan in casu niet duidelijk worden beoordeeld of de kosten voor de vervaardiging van de printsjablonen tot de verpakkingskosten moeten worden gerekend en dus bij de transactiewaarde moeten worden opgeteld, dan wel of de waarde van de printsjablonen als intellectuele goederen of diensten niet bij de douanewaarde moet worden opgeteld, omdat deze in de EU zijn vervaardigd.
- 35 Het standpunt van het HZA dat in casu artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW van toepassing zou moeten zijn, wordt ondersteund door het feit dat de etiketten zonder de printsjablonen niet hadden kunnen worden voortgebracht en dat deze derhalve uiteindelijk zijn opgegaan in de goederen zoals deze voor het vrije verkeer werden aangegeven. Ook de nauwe verbondenheid van de etiketten met de blikken pleit voor het standpunt van het HZA. Ten slotte vloeit de betekenis van de printsjablonen ook voort uit het feit dat de etiketten informatie over de

inhoud van de blikken bevatten. Het in aanmerking nemen van de kosten van de printsjablonen geeft derhalve de werkelijke economische waarde van de ingevoerde goederen weer (vgl. arrest van het Hof van 20 december 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, punt 24, met verdere verwijzingen, [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie]). Met name hebben correcties (in casu in de vorm van bijtellingen) ten doel om te voorkomen dat een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld (zie arrest van het Hof, Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, punt 27, met verdere verwijzingen, [omissis] [vindplaats in juridische publicatie]; alsmede arrest van het Hof, BMW, EU:C:2020:694, punt 13, met verdere verwijzingen, [omissis] [vindplaats in juridische publicatie], betreffende artikel 70, lid 1, en artikel 71, lid 1, DWU).

- 36 De argumenten van verzoekster, die wenst dat de printsjablonen worden behandeld als intellectuele goederen en diensten in de zin van artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW, mogen echter evenmin van de hand worden gewezen. Zo worden printsjablonen of soortgelijke geestelijke goederen en diensten noch in artikel 32, lid 1, onder a), CDW noch in AR 5 vermeld. Indien de lijst in artikel 32 CDW limitatief is, zoals de verwijzende rechter veronderstelt, pleit dit tegen de optelling van kosten voor printsjablonen bij de douanewaarde. Voorts rijst de vraag waarom intellectuele goederen en diensten die in het douanegebied van de Unie worden geleverd, volgens het ruim geformuleerde artikel 32, lid 1, onder b), CDW niet in de douanewaarde zouden moeten worden begrepen, maar wel volgens het enger geformuleerde artikel 32, lid 1, onder a), CDW, wanneer deze als onderdeel van de verpakkingsmiddelen moeten worden beschouwd. Zoals reeds vermeld, sluit artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW betreffende intellectuele goederen en diensten als meer specifieke bepaling de toepassing van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW mogelijk uit. Bovendien ziet de verwijzende rechter een mogelijke tegenstrijdigheid wanneer een printsjabloon wordt gebruikt voor verschillende etiketten die op verschillende manieren met de verpakking of de goederen zijn verbonden. Het valt moeilijk in te zien dat printsjablonen als onderdeel van de verpakkingsmiddelen moeten worden beschouwd wanneer het etiket op het verpakkingsmiddel is geplakt, maar niet wanneer het slechts met een draadje aan de goederen is bevestigd, zoals het geval is bij hangtags. In ieder geval heeft de Senat hangtags tot dusver niet als verpakkingsmiddel beschouwd (zie beslissing van de Senat van 18 december 2013, VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Overigens is de verwijzende rechter zo vrij om te wijzen op een probleem dat zich los van het onderhavige geschil kan voordoen en bij de uitlegging van de genoemde bepalingen inzake de douanewaarde in aanmerking moet worden genomen. Indien de kosten voor de vervaardiging van printsjablonen bij de douanewaarde moeten worden opgeteld, rijst de vraag hoe deze aan de invoer moeten worden toegerekend indien de printsjablonen eenmalig worden vervaardigd, maar de goederen gedurende een langere periode worden ingevoerd. Artikel 32 CDW zegt hierover niets. Artikel 154 UVO-CDW, volgens welke verpakkingskosten in geval van meervoudig gebruik overeenkomstig algemeen

aanvaarde boekhoudkundige beginselen naar evenredigheid kunnen worden toegeedeeld, regelt een ander geval en is althans niet rechtstreeks van toepassing op printsjablonen. Ook artikel 156 bis UVO-CDW biedt in dit geval geen bevredigende oplossing, omdat de vaststelling van bijzondere criteria voor de vaststelling van opslagen en kortingen in afwijking van artikel 32, lid 2, CDW, een verzoek van de betrokkene en dus een onderzoek voorafgaand aan de invoer alsmede een overeenkomstige vergunning van de douaneautoriteit vereist.

- 38 2. Over de onder II gestelde rechtsvraag heeft het Hof zich tot dusver niet uitgesproken en deze kan ook niet bevredigend worden beantwoord aan de hand van de bestaande rechtspraak van het Hof inzake de douanewaarde.
- 39 a) In verband met de uitlegging van het bepaalde in deel I, titel I, C, 2, laatste zin, van de bijlage bij artikel 1 van verordening (EEG) nr. 950/68 van de Raad van 28 juni 1968 betreffende het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1968, L 172, blz. 1) heeft het Hof in zijn arrest van 5 oktober 1988, Schmid, C-357/87, EU:C:1988:478, [omissis] [vindplaats in de jurisprudentie]) geoordeeld dat het begrip „verpakkingen” betrekking heeft op verpakkingsmiddelen die zich niet enkel lenen voor het vervoer van de betrokken waren, maar ook voor opslag en verhandeling ervan. Voorts heeft het Hof een bijtelling van geldelijke vergoedingen voor niet aan de buitenlandse verkoper geretourneerde verpakkingen op grond van artikel 8, lid 1, onder a), DWVO 1980 bevestigd. Uit deze beslissing kan worden afgeleid dat het Hof het begrip „verpakking” eerder ruim uitlegt. Het Hof had echter geen reden om onderscheid te maken tussen de eigenlijke verpakking van de goederen (flessen en vaten) en eventuele etiketten of intellectuele goederen en diensten die voor de voortbrenging van de etiketten waren gebruikt.
- 40 b) Voorts heeft het Hof zich herhaaldelijk uitgesproken over artikel 32, lid 1, onder b), CDW of de voorloper daarvan.
- 41 aa) Zo heeft het Hof in zijn arrest van 7 maart 1991, BayWa, C-116/89, EU:C:1991:104, [omissis][vindplaats in de juridische publicatie] geoordeeld dat licentierechten voor de vermeerdering van basiszaad krachtens artikel 8, lid 1, onder b), punt i), DWVO 1980 moeten worden opgeteld bij de douanewaarde van het daaruit verkregen zaaizaad. In dit verband heeft het Hof verduidelijkt dat er geen algemeen beginsel bestaat, inhoudende dat de in het douanegebied van de Gemeenschap verrichte prestaties en geproduceerde goederen buiten de douanewaarde vallen. Dit arrest betreft evenwel artikel 8, lid 1, onder b), punt i), DWVO 1980 – de voorloper van artikel 32, lid 1, onder b), punt i), CDW.
- 42 bb) Ook het arrest van het Hof van 9 maart 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie] helpt niet verder bij de uitlegging van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW, omdat het in die zaak ging om licentierechten, die – anders dan de intellectuele voorbereidende werkzaamheden die door de vervaardiging van de printsjablonen in casu werden verricht – uitdrukkelijk zijn geregeld in artikel 32, lid 1, onder c), CDW.

- 43 cc) Uiteindelijk heeft het Hof in arrest BMW, EU:C:2020:694, punt 18, [omissis][vindplaats in de juridische publicatie] geoordeeld dat de bijtellingsregeling van artikel 32, lid 1, onder b), CDW of artikel 71, lid 1, onder b), DWU ook van toepassing is op immateriële goederen zoals software. Daarentegen was daarin de verhouding tussen deze bepaling en het enger geformuleerde artikel 32, lid 1, onder a), CDW niet aan de orde. Evenmin kunnen uit dit arrest conclusies worden getrokken betreffende de vraag of verpakkingsmiddelen ook intellectuele voorbereidende werkzaamheden kunnen omvatten. Bovendien ging het in deze context om software waarmee functionele tests van besturingsapparatuur voor voertuigen moesten worden uitgevoerd. Het betrof derhalve software die samenhang met de ingevoerde waren als zodanig.
- 44 3. Ook de rechtsprekende Senat heeft zich tot nu toe niet gebogen over de vaststelling van de douanewaarde van printsjablonen voor etiketten.
- 45 Bij arrest van 30 januari 1990, VII R 41/87, BFH/NV 1990, 679, oordeelde de Senat dat drukkosten voor in een derde land vervaardigde en aldaar aan de goederen toegevoegde etiketten tot de douanewaarde behoren, hetgeen in casu niet in geschil is. Eventuele in het douanegebied van de Unie ontstane kosten voor de vervaardiging van printsjablonen waren in die procedure niet aan de orde.
- 46 Zoals [omissis][paginaverwijzing van oorspronkelijke opmaak] [hierboven in overweging 36 aan het einde] uiteengezet, heeft de Senat in zijn uitspraak in BFH/NV 2014, 1107 verder beslist dat zogenoemde hangtags geen verpakkingsmiddelen in de zin van artikel 32, lid 1, onder a), punt ii), CDW zijn. Ook hier waren eventuele elektronische printsjablonen geen onderwerp van de beslissing.
- 47 Voor het overige heeft de verwijzende rechter in verband met artikel 32, lid 1, onder b), punt iv), CDW geoordeeld dat het gehele ontwikkelingsproces, met inbegrip van alle bewandelde dwaalwegen, zich concretiseert in de intellectuele goederen en diensten die voor de vervaardiging van de ingevoerde goederen ter beschikking worden gesteld. De vast te stellen douanewaarde omvat derhalve alle kosten die in de loop van dit proces zijn ontstaan (zie arrest van de Senat in BFHE 187, 362, [omissis] [vindplaats in de juridische publicatie]. Maar ook deze beslissing van de Senat betreffende de vaststelling van de douanewaarde van monstercollecties helpt in casu niet verder.
- 48 4. Zuiver ter aanvullende informatie zij er door de verwijzende rechter op gewezen dat volgens hem in casu geen andere bijtellingen van toepassing zijn.
- 49 Artikel 32, lid 1, onder a), punt iii), CDW betreffende kosten van het verpakken is niet van toepassing, omdat in casu de etiketten op de blikken waren geplakt en dus samen hiermee werden ingeklaard. Derhalve ligt voor de hand dat de etiketten voor douanedoelinden worden geacht met de goederen één geheel te vormen
- 50 Artikel 32, lid 1, onder b), punt i), CDW heeft alleen betrekking op bestanddelen die in de ingevoerde goederen zijn verwerkt en niet ook op verpakkingsmiddelen

of verpakkingen. De etiketten op de blikken, met inbegrip van de elektronische printsjablonen die voor de voortbrenging van de etiketten zijn gebruikt, maken echter geen deel uit van de goederen (levensmiddelen) als zodanig, maar hooguit van het verpakkingsmiddel. De druksjablonen voor etiketten dienen evenmin om de ingevoerde goederen voort te brengen.