

Kohtuasi C-509/19**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

4. juuli 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht München (Müncheni maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

6. juuni 2019

Kaebaja:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Vastustaja:

Hauptzollamt München

[...]

Finanzgericht München**Kohtumäärus**

Kohtuasjas

BMW Bayerische Motorenwerke AG

kaebaja

[...]

versus

Hauptzollamt München

vastustaja

[...]

mis puudutab

tollimaksu (vaidemenetlust läbimata esitatud kaebus)

tegi Finanzgericht Müncheni 14. kolleegium [...]

6. juuni 2019. aasta kohtuistungil põhjal järgmise kohtumääruse: [lk 2]

A. Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) esitatakse Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel järgmine eelotsuse küsimus:

Kas arenduskulud, mis on seotud Euroopa Liidus välja töötatud tarkvaraga, mille andis ostja müüjale üle tasuta ja mis on installeeritud imporditud juhtimisseadmesse, tuleb lisada imporditud kauba tehinguväärtusele vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 9. oktoobri 2013. aasta määruse (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (ELT 2013, L 269, lk 1; edaspidi „liidu tolliseadustik“) artikli 71 lõike 1 punktile b, kui need ei sisaldu imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavas hinnas?

B. Menetlus peatatakse Euroopa Kohtult eelotsuse küsimusele vastuse saamiseni.

[...] [lk 3]

1. Asjaolud

Kaebaja importis kolmandatest riikidest pärit tootjatelt juhtimisseadmeid ja deklareeris kauba vabasse ringlusse lubamiseks. Tollikontrolli käigus tuvastas Hauptzollamt (kesktolliamet, edaspidi „HZA“), et kaebaja oli andnud kolmandatest riikidest pärit tarnijatele tasuta üle standardseid tarkvarakomponente, mille olid tarnijad installeerinud imporditud juhtimisseadmesse. Tarkvara pakutakse kaebaja portaalis ja kolmandate riikide tootjad laadivad selle sealt alla. Tarkvara on tellitud Euroopa Liidus asuvatelt ettevõtjalt või on selle välja töötanud kaebaja ise ning see on kaebaja omandis; kaebaja ei pidanud maksma tarkvara eest litsentsitasu.

Tarkvara, mis peab tagama süsteemide ja rakenduste veatu suhtluse mootorsõidukis, on vajalik erinevate tehniliste protsesside teostamiseks, mille peab sõiduki kasutamise käigus üle võtma juhtimisseade. Kaebajaga sõlmitud lepingute kohaselt peavad tarnijad enne juhtimisseadmete väljastamist tegema toimivuse testi. Selle kohta koostatakse testiprotokoll, millega dokumenteeritakse, et juhtimisseade ja tarkvara koostöö on veatu. Ilma tarnija juures tehtava toimivuse testita ei saa tuvastada, kas võimalikud vead on tekkinud juba väljastamisel, alles veo ajal või tarkvara installeerimise käigus. Kogu toimeviis on sätestatud kolmandatest riikidest pärit tootjatega sõlmitud lepingutes ja see ei taga mitte ainult imporditud seadme töökindlust, vaid on ka kvaliteeditagamise süsteemi osa ja garantiinõuete rahuldamise alus.

Tollideklaratsioonides ei ole deklareeritud tarkvara arendamise kulude tolliväärtust.

Tollikontrolli käigus jõudis HZA järeldusele, et tarkvara arendamise kulud tuleb lisada tolliväärtusele vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b

alpunktile i ning määras 25. septembri 2018. aasta imporditollimaksuotsusega 2018. aasta jaanuaris vabasse ringlusse lastud kauba väärtuseks kokku 2748,08 eurot. Selle peale esitas kaebaja vaidemenetlust läbimata kaebuse, millele andis HZA 23. oktoobril 2018 menetlusloa [...].

Kaebaja märgib, et kõnealust probleemi saaks lihtsalt lahendada, kui tarkvara puhul oleks võimalik kasutada välistöötlemisprotseduuri. Kaebaja väitel on tolliõiguses lünk [lk 4] osas, mis puudutab abitooteid, mis ei ole oma omaduste poolest kaup.

Liidu tolliseadustiku kehtivad sätted pärinevad ajast, mil installeeritud tarkvara veel olemas ei olnud või leidus seda vaid väga piiratud mahu. Seepärast nõustub kaebaja eelkõige juba eelotsusetaotluses Compaq (vt [...] [16. novembri 2006. aasta kohtuotsus Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], punkt 24) viidatud komisjoni seisukohaga, et liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkt b ei ole kohaldatav ja selles ettenähtud korrigeerimist ei saa teha.

Tähelepanuta ei jää ka see, et komisjoni õiguslik arusaam ei kajastunud Euroopa Kohtu nimetatud otsuses. Sellegipoolest ei määranud Euroopa Kohus viidatud otsuses kindlaks liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b seda alapunkti, mida kohaldades saab üle antud tarkvara arenduskulud tolliväärtusele lisada. Kui tarkvara peaks olema hõlmatud liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunktiga iv, ei tuleks lisamine kõne alla, kuna tarkvara ei ole välja töötatud väljaspool liitu.

Kaebaja palub HZA 25. septembri 2018. aasta imporditollimaksuotsus tühistada.

HZA palub jätta kaebus rahuldamata.

Peab paika, et intellektuaalse tegevuse tulem kuulub liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti iv alla. Sellest tuleb aga eristada selliseid immateriaalseid komponente, mis imporditud kauba toimivuse parandamiseks sellesse kaupa installeeritakse, näiteks pesumasina pesuprogramm või auto pardaarvuti tarkvara. Erinevalt näiteks patendist, mudelist või kavandist ei ole immateriaalne komponent kauba tootmiseks vahetult vajalik tingimus. Kuigi tarkvara on välja töötatud Euroopa Liidus, ei kuulu see liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti iv alla, kuna see ei olnud imporditud juhtimisseadmete tootmiseks vajalik. [lk 5]

Immateriaalsed abitooted on lõpptoote osa, kuna need on lõpptootega seotud, parandavad selle toimivust või annavad sellele koguni uue funktsiooni ja seega suurendavad märkimisväärsel määral imporditud kauba väärtust. Seepärast on tähtis ka see, millise kauba tarnimises lepingupooled kokku leppisid. Ostja lisatud operatsioonisüsteemiga arvuti on ilma selle süsteemita ebatäielik. Teisiti on asi käesoleval juhul, kuna tarkvara ei olnud juhtimisseadmete valmistamiseks vajalik, sest tarkvara lisamine või eemaldamine ei too kaasa muutusi [riist]varas. Seega

tuleb kõne alla üksnes liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti i kohane lisamine.

[...]

2. Eelotsuse küsimuste asjakohasus otsuse tegemiseks

Käesolevas asjas on oluline see, kas tehinguväärtusena tuleb aluseks võtta hind, mida maksis kaebaja kolmandast riigist imporditud kauba eest (installleeritud tarkvaraga juhtimisseadmed) või tuleb ostuhinnale liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b kohaselt lisada arenduskulud seoses Euroopa Liidus toodetud ja kolmandas riigis installleeritud tarkvaraga, mis anti juhtimisseadmete müüjale üle tasuta.

3. Kohaldatav liidu õigus

Liidu tolliseadustiku artikli 70 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kauba esmaseks tolliväärtuseks on tehinguväärtus, milleks on liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdüd kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud.[“]

Liidu tolliseadustiku artikli 71 lõikes 1 on sätestatud:

„Artikli 70 kohaselt tolliväärtuse määramisel lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale:

- a) [...] **[lk 6]**
- b) järgmiste kaupade ja teenuste vastavalt jaotatud väärtus, kui see ei ole osa tegelikult makstud või makstavast hinnast ning kui ostja on neid kaupu tarninud või teenuseid osutanud otse või kaudselt, tasuta või alandatud hinnaga selleks, et imporditud kaupa toota ja ekspordiks müüa:
 - i) materjalid, komponendid, osad jms, millest imporditud kaup koosneb;
 - ii) imporditud kauba tootmisel kasutatud tööriistad, stantsid, valuvormid jms;
 - iii) imporditud kauba tootmisel tarvitatud materjal; ning
 - iv) inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööd ning kavandid ja visandid, mis on tehtud väljaspool liitu ja on vajalikud imporditud kauba tootmiseks;
- c)–e) [...] [“]

Liidu tolliseadustiku artikli 71 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

[„]Tolliväärtuse määramisel ei tohi tegelikult makstud või makstavale hinnale lisada käesolevas artiklis loetlemata kulusid“.

4. Eelotsuse küsimus

Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub jagama Madalmaade ja Saksa valitsuse ning Ühendkuningriigi valitsuse seisukohta (vt [...] [16. novembri 2006. aasta kohtuotsus Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, punkt 34), mille kohaselt tuleb kõnealune tarkvara „inseneri- või arendustööna“ liigitada liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti iv alla, millest tulenevalt ei ole arenduskulude lisamine hinnale võimalik, kui tarkvara on välja töötatud Euroopa Liidus.

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on tolliväärtuse määramist käsitlevate liidu õigusnormide eesmärk kehtestada õiglane, ühetaoline ja erapooletu süsteem, mis välistab suvaliste ja fiktiivsete tolliväärtuste kasutamise. Tolliväärtus peab seega vastama imporditud kauba tegelikule majanduslikule väärtusele ja seetõttu võtma arvesse selle kauba kõiki elemente, millel on majanduslik väärtus (vt selle kohta [...] [9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). [lk 7]

Liidu tolliseadustiku artikli 70 kohaselt on kauba tolliväärtuseks tehinguväärtus, milleks on liidu tolliterritooriumile eksportimiseks müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt liidu tolliseadustiku artiklile 71 (mis vastab nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT 1992, L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307), artiklile 32 redaktsioonis, mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006).

Käesoleval juhul leppis kaebaja vaidlusaluse kauba kolmandatest riikidest pärit müüjatega kokku ostuhinnas, mille ta võttis aluseks tolliväärtuse deklareerimisel. Tarkvara andis kaebaja müüjale ja seega hiljem imporditud juhtimisseadmete tootjale üle tasuta; vaieldamatult ei sisaldu tarkvara väärtus toodetud juhtimisseadmete ostuhinnas.

Soetuskulud ei kajastu liidu tolliseadustiku artiklis 70 viidatud tegelikult makstud hinnas õigesti muu hulgas juhul, kui ostja on andnud seoses kauba tootmise ja müügiga müüjale asju või teenuseid üle tasuta või alandatud hinnaga, mistõttu tuleb lähtuda sellest, et kauba tootmiskulud – ja seega ostuhind – on nende asjade või nende teenuste väärtuse võrra väiksem [...].

Liidu tolliseadustiku artikkel 71 sätestab, mida tuleb tolliväärtuse määramisel imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale lisada. Viidatud säte sisaldab lõplikku loetelu; liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 3 kohaselt ei tohi tolliväärtuse määramisel tegelikult makstud või makstavale hinnale lisada muid kulusid. Kui teatavad soetuskulud, mis on tekkinud lisaks tegelikult makstud

või makstavale hinnale, ei ole juurdearvatavad, jääb järelikult kehtima liidu tolliseadustiku artikli 70 kohaselt arvatud tehinguväärtus.

Seega tuleb selgeks teha, kas käesoleval juhul Euroopa Liidus välja töötatud tarkvara kulud vastavad liidu tolliseadustiku artikli 71 alapunktides i–iv loetletud abitoodete kategooriatele, kuna vaieldamatult ei ole tarkvara puhul makstud litsentsitasu, mida saaks liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti c kohaselt hinnale lisada. **[lk 8]**

Käesoleval juhul tuleb seega kulude lisamine hinnale kõne alla liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti i alusel või artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti iv alusel. Erinevalt Madalmaade eelotsusetaotlusest, mille kohta tegi Euroopa Kohus otsuse 2006. aastal (vt [...] [16. novembri 2006. aasta otsus Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), on käesolevas asjas määrav see, kas tarkvara arenduskulud on hõlmatud mõistega „inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööd ning kavandid ja visandid, mis on tehtud väljaspool liitu ja on vajalikud imporditud kauba tootmiseks“ või mõistega „materjalid, komponendid, osad jms, millest imporditud kaup koosneb“, kuna käesoleval juhul on tarkvara arenduskulud tekkinud Euroopa Liidus.

Sellist piiritlemist ei olnud Euroopa Kohtul [...] [16. novembri 2006. aasta otsuses Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716,] vaja käsitleda, kuna tookord müüjale tasuta üle antud tarkvara (operatsioonisüsteem) oli ostja soetanud Ameerika Ühendriikidest, mistõttu tuli tarkvara väärtus hinnale lisada olenemata sellest, kas tarkvara on „materjalid, komponendid, osad jms, millest imporditud kaup koosneb“ või „inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööd ning kavandid ja visandid, mis on tehtud väljaspool liitu ja on vajalikud imporditud kauba tootmiseks“.

Käesolevas asjas kõne all olevate abitoodete piiritlemisel torkab silma, et üks säte (punkt i) viitab ilmselgelt asjadele (materjalid, komponendid ja osad) ja teine säte intellektuaalse tegevuse tulemile (immateriaalsetele abitoodetele) (nt inseneri- ja arendustööd) (punkt iv).

Kui tolliga nõustudes eeldada, et abitoodete hulka võivad kuuluda ka immateriaalsed komponendid, milles võib sätte sõnastuse põhjal kahelda, tuleb piiritlemisel lähtuda sellest, kas inseneri- või arendustööd olid imporditud kauba tootmiseks vajalikud.

Liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunkti iv alla võivad seega kuuluda sellised imporditud kauba müüjale üle antud immateriaalsed abitooted nagu tootmistarkvara, kavandid või tarkvara arenduskulud, kui need on imporditud kauba tootmiseks tegelikult vajalikud.

Seejuures on oluline, milline on tarnitav kaup ja millised inseneri- või arendustööd on selle tootmiseks vajalikud. Nagu HZA ise õigesti märkis, saab määrav olla üksnes see, milline **[lk 9]** kaup oli lepingupartnerite lepingu ese ja/või milles nad kokku leppisid.

Impordi ese ja kaebaja ning müüjate vaheliste lepingute ese on installeeritud juhtimistarkvaraga juhtimisseadmete tarne. Kaebaja ja müüja vahelise ostutehingu puhul oli määrav, et tarkvara installeeriti juba kolmandas riigis. Lepingute kohaselt kohustuslik toimivuse test on tootmisprotsessi osa. Alles see protsess, mis hõlmab soovitud tehnoloogia installeerimist, tagas kaebaja jaoks juhtimisseadmete toimivuse ja kasutatavuse.

Kui intellektuaalse tegevuse tulemi mõistet tõlgendada selliselt, siis vastab see selle sätte mõttele ja eesmärgile, mille kohaselt tuleb impordiriigi (käesolevas asjas liit) majandusega seotud intellektuaalsele tegevusele anda esimene kolmanda riigiga seotud intellektuaalse tegevuse ees. Peale selle võtab see arvesse asjaolu, et intellektuaalse tegevuse tulemi puhul ei saa erinevalt abitoodeks olevatest materjalidest, komponentidest või osadest (vt liidu tolliseadustiku artikkel 256) anda luba välistöötlemisprotseduuri kasutamiseks. Niimoodi võrdsustatakse intellektuaalse tegevuse tulemi ja abitoodeks olevad materjalid, mis on pärit Euroopa Liidust.

[...]

TÖÖDOKUMEN