

Lieta C-307/23

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2023. gada 17. maijs

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 17. janvāris

Prasītāja un revīzijas sūdzības (*Revision*) iesniedzēja:

G GmbH

Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Hauptzollamt H

[..]

BUNDESFINANZHOF [FEDERĀLĀ FINANŠU TIESA]

LĒMUMS

Lietā

G GmbH

Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja

[..]

pret

Hauptzollamt H (Galvenā muitas iestāde H)

Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā

par ievadmuitas nodokļa pēcmuitošanas piedziņu

VII. Senāts

2023. gada 17. janvāra sēdē nolēma:

R e z o l u t ī v ā d a ģ a

1. Eiropas Savienības Tiesai tiek uzdots šāds jautājums prejudiciāla nolēmuma sniegšanai:

Vai saskaņā ar Muitas kodeksa 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļu vai Muitas kodeksa 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) daļu izmaksas, kas saistītas ar etiķešu drukas šablonu izgatavošanu Savienības muitas teritorijā, ir jāpieskaita darījuma vērtībai, ja pircējs, kas veic uzņēmējdarbību Savienības muitas teritorijā, nodrošina, ka drukas šabloni ir bez maksas pieejami elektroniskā formā piegādātājiem trešā valstī?

2. Tiesvedība tiek apturēta līdz brīdim, kad tiek pieņemts Eiropas Savienības Tiesas nolēmums par prejudiciālo jautājumu.

P a m a t o j u m s

I.

- 1 Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja (prasītāja) bija D tipa muitas noliktavas īpašniece. Tā veica konservētu pārtikas produktu pārstrādi, ko no trešajām valstīm bija importējis cits uzņēmums (pircēja), uzglabāšanai muitas noliktavā un pēc tam (laikposmā no 2012. gada 12. decembra līdz 2013. gada 30. maijam) laida tos brīvā apgrozījumā atbilstoši vietējai muietošanas kārtībai. Konservu tika marķēti ar uzlīmētām papīra etiķetēm, ko piegādātāji bija izgatavojuši trešā valstī, izmantojot drukas šablonus, kurus pircēja tiem bija darījusi elektroniski pieejamus bez maksas. Drukas šabloni tika izgatavoti dažādās dizaina studijās Vācijas Federatīvajā Republikā (Vācijā) pēc pircējas pasūtījuma un uz tās rēķina. Muitas vērtības deklarācijās bija norādīta tikai summa, kas pircējai bija jāmaksā ražotājiem trešās valstīs atbilstoši ar tiem noslēgtajiem pārdošanas līgumiem, ieskaitot mazumtirdzniecības iepakojuma un iepakojumam uzlīmēto papīra etiķešu drukāšanas izmaksas, bet neiekļaujot izmaksas par drukas šabloniem.
- 2 Ar 2014. gada 20. februāra paziņojumu par ievadmuitas nodokli atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā (Galvenā muitas iestāde) iekasēja no prasītājas muitas nodokli. Galvenā muitas iestāde uzskatīja, ka muitas vērtībā ir jāiekļauj proporcionālas izmaksas par uzlīmju etiķešu dizaina projektiem un/vai drukas šabloniem. Iebildumu procedūra bija nesekmīga un prasība netika apmierināta.
- 3 *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) nolēma, ka, nosakot muitas vērtību saskaņā ar Muitas kodeksa (MK) 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, bija jāņem vērā drukas šablonu izveides izmaksas. Konservu ir iepakojums, jo tie ir piemēroti ne tikai preču transportēšanai, bet arī uzglabāšanai un tirdzniecībai, un tie ir ierasti šādu preču iepakojšanai. Arī etiķetes, uz kurām bija aprakstīts un reklamēts

konservu saturs, ir šī iepakojuma daļa. Etiķetes veido nedalāmu veselumu ar konserviem un kā tādas nav salīdzināmas ar pakarināmām etiķetēm (birkas, uz kurām ir norādīta preces cena un cita ar precī saistīta informācija un kuras ir piestiprinātas pie preces ar audu pavedienu) vai foto ieliktniem, kas nav klasificējami kā iepakojums. Saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktu strīdā nav iespējams piešķirt privilēģijas Eiropas Savienībā (ES) izstrādātajiem intelektuāla rakstura pakalpojumiem.

- 4 Prasītāja pārsūdzēja šo nolēmumu. Tā uzskata, ka nav nekāda juridiska pamata vienādi aplūkot etiķetes un iepakojumu. MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkts nav piemērojams, jo šajā noteikumā ir minēta tikai iepakojuma vienādība ar precī, bet ne informācijas zīmes, kas piestiprināta pie iepakojuma, vienādība ar to. Turklāt drukas šablonu izstrādes izmaksas nav "iekpojuma" izmaksas, kā tas ir prasīts MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta formulējumā. *Allgemeine Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur* (Vispārīgie Kombinētās nomenklatūras interpretācijas noteikumi, turpmāk tekstā – "VN") 5. punkta b) apakšpunktā arī nav ietverti nekādi noteikumi par muitas vērtības noteikšanu. Etiķetes esot pielīdzināmas piekarināmajām etiķetēm, jo arī tās bija stingri piestiprinātas pie precēm importēšanas brīdī un tās nav pārstrādājamas. Savienojums starp konserviem un etiķetēm ir nodalāms, pat ja etiķetes tiktu sabojātas noņemšanas laikā.
- 5 Prasītāja uzskata, ka uz dizaina pakalpojumiem attiecas MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkts, un tādēļ tie nav jāpieskaita darījuma vērtībai, jo uz intelektuālu ieguldījumu attiecas priekšrocības, ja tas tiek sniegts ES teritorijā. FT uzskata, ka iepakojumu dizainu klasifikācija radītu pretrunas vērtējumā, ja viens dizains tiktu izmantots dažādiem mērķiem.

II.

- 6 Senāts aptur tiesvedībā esošo pārskatīšanas procedūru [*omissis*: procesuālie noteikumi] un uzdod Eiropas Savienības Tiesai (EST) šādu prejudiciālu jautājumu saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu:

Vai saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) daļu vai MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) daļu izmaksas, kas saistītas ar etiķešu drukas šablonu izgatavošanu Savienības muitas teritorijā, ir jāpieskaita darījuma vērtībai, ja pircējs, kas veic uzņēmējdarbību Savienības muitas teritorijā, nodrošina, ka drukas šablوني ir bez maksas pieejami elektroniskā formā piegādātājiem trešā valstī?

III.

- 7 Pēc Senāta uzskatiem, strīda izšķiršanai ir būtiskas MK paredzētās muitas vērtības noteikšanas tiesību normas. MK interpretācijā rodas šaubas, kas ir izšķirošas strīda atrisināšanai:
- 8 **Atbilstošās Savienības tiesības:**

9 MK 29. pants:

1. “Ievestu preču muitas vērtība līdzinās darījuma vērtībai, tas ir, cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu, ar nosacījumu, ka: [..]

2. [..]

3. a) Cena, kas faktiski samaksāta vai maksājama, ir pircēja samaksātā vai maksājamā kopējā summa pārdevēja labā par ievestajām precēm, un tajā ietilpst visi pircēja samaksātie vai maksājami maksājumi pārdevējam saskaņā ar ievesto preču pārdošanas nosacījumiem vai trešai pusei, lai izpildītu saistības pret pārdevēju. [..]

10 MK 32. pants:

1. Nosakot muitas vērtību saskaņā ar 29. pantu, cenai, kas faktiski samaksāta vai maksājama par ievestajām precēm, ir jāpieskaita:

a) šādi maksājumi, ciktāl tie attiecas uz pircēju, bet neietilpst cenā, kas faktiski samaksāta vai maksājama par precēm:

i) [..]

ii) iepakojuma vērtība, kas muitas vajadzībām kopā ar tajā esošajām precēm tiek uzskatīta par vienu veselu;

iii) [..]

b) attiecīgi sadalīta šādu preču un pakalpojumu vērtība, ko pircējs tieši vai netieši piegādā bez atlīdzības vai par pazeminātu cenu izmantošanai saistībā ar ievesto preču ražošanu un pārdošanu eksportam, ciktāl šāda vērtība nav iekļauta faktiski samaksātajā vai maksājamā cenā:

i) [..]

ii) [..]

iii) [..]

iv) inženiertehniskas un zinātniskas izstrādes, mākslinieciski darbi, dizains un uzmetumi un skices, kas izstrādāti ārpus Kopienas un vajadzīgi ievesto preču ražošanai;

c) [..]

11 MK Īstenošanas regulas (turpmāk tekstā – “MKĪR”) 154. pants:

Ja Muitas Kodeksa 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktā minētais iepakojums importam tiek izmantots atkārtoti, tā izmaksas pēc deklarētāja pieprasījuma attiecīgi sadala atbilstoši vispārpieņemtiem grāmatvedības noteikumiem.

12 MKĪR 155. pants:

Piemērojot Kodeksa 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktu, pētniecības un provizorisku dizaina skiču izmaksas neieskaita muitas vērtībā.

13 MKĪR 156.a panta 1. punkts:

Kompetentās iestādes pēc attiecīgās personas lūguma var atļaut, ka:

- atkāpjoties no Muitas kodeksa 32. panta 2. punkta, konkrēti elementi, kas ir pievienojami faktiski samaksātajai vai maksājamai cenai, – lai gan tie nav nosakāmi muitas parāda rašanās brīdī,
- [..]

tiek noteikti, pamatojoties uz pienācīgiem un īpašiem kritērijiem. [..]

14 VN 5. punkts:

Papildus iepriekš minētajiem noteikumiem turpmāk minētajām precēm piemēro šādus noteikumus:

a) fotoaparātu, mūzikas instrumentu, ieroču, rasēšanas piederumu vai kaklarotu futrāļus, makstis un tamlīdzīgu iepakojumu, kam ir īpaša forma un kas paredzēts ilgstošai konkrētu priekšmetu glabāšanai, kurus uzrāda kopā ar šiem priekšmetiem, klasificē kopā ar šiem priekšmetiem, ja tos parasti pārdod šādā iepakojumā. Šis noteikums neattiecas uz iepakojumu, kas piešķir pamatīpašības visam izstrādājumam.

b) ievērojot 5. punkta a) apakšpunktu, iepakojumu, kurā ir preces, klasificē kopā ar precēm, ja attiecīgās preces parasti šādi iepako. Tomēr šo noteikumu nepiemēro, ja iepakojums ir derīgs atkārtotai lietošanai.

15 VN 5. punkta 1. zemsvītras piezīme:

“Iepakojums” un “tara” ir ārējais vai tiešais iepakojums, trauki, ietinamie materiāli vai turētāji, izņemot transporta ierīces (piemēram, kravas konteinerus), brezentu, polispastu vai transporta palīgaprīkojumu. Apzīmējums “iekpakojums” neattiecas uz iepakojumu, kas minēts Vispārīgo noteikumu 5. punkta a) apakšpunktā.

16 Harmonizētās sistēmas skaidrojumi (HSS) 02.0 un 04.0 attiecībā uz VN 5. punkta a) apakšpunktu:

“Vispārīgais noteikums attiecas tikai uz tādu taru, kas: 02.0

[..]

2) ir derīga ilgstošai lietošanai, t.i., tās derīguma laiks atbilst preces, kam tā domāta, derīguma laikam. Šāda tara kalpo arī tajā atrodošās preces aizsardzībai, ja tā netiek lietota (piemēram, pārvadājot vai uzglabājot). Šo īpašību dēļ šādu taru var viegli atšķirt no parastiem iepakojumiem. 04.0

IV.

- 17 Raugoties no Savienības tiesību viedokļa, šis lietas juridiskais vērtējums izraisa šaubas. Jautājums ir par to, vai izmaksas par Vācijā ražotu etiķešu drukas šabloniem ir jāņem vērā, palielinot muitas vērtību saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu, vai arī šādas izmaksas var iekļaut muitas vērtībā tikai saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkta nosacījumiem, kā rezultātā šo izmaksu pieskaitīšana darījuma vērtībai strīda gadījumā ir izslēgta. Šajā kontekstā īpaši svarīga ir termina “iekpojums” interpretācija un minēto noteikumu savstarpējā saistība.
- 18 1. Muitas kodeksa 29. un turpmākie panti ir izšķiroši, lai strīda gadījumā noteiktu muitas vērtību. MK, jo muitas nodoklis radās, veicot iegrāmatošanu prasītājas grāmatvedībā laikposmā no 2012. gada 12. decembra līdz 2013. gada 30. maijam (MK 201. panta 2. punkts saistībā ar MK 76. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 3. punktu). Muitas vērtības noteikšanas metodes ir materiālo muitas tiesību normas, kas joprojām ir piemērojamas situācijās, kuras radušās pirms Savienības Muitas kodeksa (SMK) stāšanās spēkā (skat. EST spriedumu, 2006. gada 9. marts, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, 19. punkts un nākamie punkti), [omissis: atsauce juridiskajā žurnālā]; skat. arī Senāta spriedumu, 2021. gada 19. oktobris, VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [omissis: atsauce juridiskajā žurnālā], un spriedumu, 1998. gada 1. decembris, VII R 147/97, BFHE 187, 362, [omissis: atsauce juridiskajā žurnālā]). Tomēr tiesību jautājums, kas jānoskaidro, rodas arī saistībā ar SMK piemērošanu, jo MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkts būtībā nemainīts tika iekļauts SMK 71. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktā, un MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkts ar tādu pašu formulējumu tika iekļauts SMK 71. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktā.
- 19 a) Lai noteiktu muitas vērtību, primāri ir jāpiemēro darījuma vērtības metode saskaņā ar MK 29. pantu un tādējādi arī šajā strīdā. Saskaņā ar MK 29. panta 1. punktu importēto preču muitas vērtība principā ir darījuma vērtība, t. i., cena, kas faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, kad tās tiek pārdotas eksportam uz Savienības muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā jākorģē, veicot papildinājumus saskaņā ar MK 32. pantu un neiekļaujot MK 33. pantā minētos atskaitījumus.
- 20 Saskaņā ar MK 29. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmo teikumu faktiski samaksātā vai maksājamā summa ir pilns maksājums, ko pircējs ir veicis vai kas

jāveic pārdevējam vai par labu pārdevējam par importētajām precēm, un tā ietver visus maksājumus, ko pircējs faktiski veicis vai kas jāveic pārdevējam vai pircējam trešajai personai kā importēto preču pārdošanas darījuma nosacījums, lai izpildītu pārdevēja saistības.

- 21 Kopumā muitas novērtējuma regulējums ir vērsts uz to, lai izveidotu taisnīgu, vienveidīgu un neitrālu sistēmu, kas izslēdz patvaļīgu vai fiktīvu muitas vērtību izmantošanu. Tālab muitas vērtībai ir jāatspoguļo ievesto preču reālā ekonomiskā vērtība, un tādēļ tajā ir jāņem vērā visi šīs preces elementi, kuriem ir ekonomiska vērtība. Tādējādi, lai arī muitas vērtība parasti ir nosakāma, ņemot vērā par precēm faktiski samaksāto vai maksājamo cenu, šī cena ir lielums, kurš iespējami pēc vajadzības jāpielāgo, lai novērstu muitas vērtības patvaļīgu vai fiktīvu noteikšanu (EST spriedums *BMW*, 2020. gada 10. septembris, C-509/19, EU:C:2020:694, 13. punkts un tajā minētā judikatūra [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā], attiecībā uz SMK 70. panta 1. punktu un 71. panta 1. punktu).
- 22 b) MK 32. pantā ir ietverts saraksts ar dažādām izmaksām un vērtībām, kas jāpieskaita faktiski samaksātajai vai maksājamajai cenai par importētajām precēm. Senāts uzskata, ka šis uzskaitījums ir izsmelošs, tāpēc papildu pieskaitījumi pie darījuma vērtības nav pieļaujami (skat. arī secinājumus lietā C-340/93, EU:C:1994:177, 17. punktu attiecībā uz Padomes Regulas (EEK) Nr. 1224/80 par preču muitas vērtību, 1980. gada 28. maijs, (Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis 1980, Nr. L 134), 8. pantu; EST spriedumu *Malt*, C-219/88, EU:C:1990:146, 1990. gada 28. marts, 11. punktu attiecībā uz 8. pantu 1980. gada Regulā par preču muitas vērtību, 1980. gads, kā arī 1995. gada 24. janvāra Senāta lēmumu VII R 79/94, *BFH/NV* 1995, 895, arī attiecībā uz 8. pantu 1980. gada Regulā par preču muitas vērtību).
- 23 aa) Saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu iepakojuma, kas muitas vajadzībām tiek uzskatīts par vienu veselumu ar attiecīgajām precēm, izmaksas ir jāpieskaita cenai, kas faktiski samaksāta vai maksājama par importētajām precēm. Regulā nav nošķirti Kopienā un ārpus Kopienas veiktie pakalpojumi. MK nav iepakojuma jēdziena definīcijas. It īpaši nav skaidrs, vai izmaksas par etiķešu drukas šablonu izgatavošanu, kuras savukārt tiek piestiprinātas faktiskajam iepakojumam (piemēram, pārtikas konservu kārbām), arī ietilpst jēdzienā “iekpojums”, un tādējādi ir pieskaitāmas darījuma vērtībai saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu.
- 24 (1) MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta formulējums (“iekpojumi”, angļu valodā – “containers” vai franču valodā “contenants”) norāda, ka termins “iekpojumi” attiecas uz taru, kurā atrodas vai kurš iekļauj preces. To apstiprina arī atsevišķā norāde uz iepakojuma izmaksām MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta iii) punktā.
- 25 (2) Papildu nosacījums, ka iepakojumi muitas vajadzībām ir jāuzskata par vienu veselumu ar attiecīgajām precēm, pieļauj 5 a) apakšpunkts attiecībā uz taru un 5

- b) apakšpunkts attiecībā uz iepakojumu [*omissis*: atsauce uz juridisko literatūru], neprecizējot jēdziena “iesaiņojums” piemērojamību.
- 26 Tādējādi tara (VN 5. punkta a) apakšpunkts) ir īpaši izstrādāti vai sagatavoti iepakojumi, lai tajos ievietotu konkrētu precī vai preču komplektu, un tie ir piemēroti pastāvīgai lietošanai (skat. arī HSS 03.0 un 04.0 attiecībā uz VN 5. punkta a) apakšpunktu). Atbilstoši VN 5. panta b) punkta 1. zemsvītras piezīmei “iekpojums” un “tara” ir ārējais vai tiešais iepakojums, trauki, ietinamie materiāli vai turētāji, izņemot transporta ierīces (piemēram, kravas konteinerus), brezentu, polispastu vai transporta palīgaprīkojumu. Attiecīgi muitas tarifā ir nošķirta tara un iepakojums. HSS 16.0 par VN 5. punkta b) apakšpunktu sniedz papildu informāciju, ka tas attiecas uz iepakojuma materiāliem un tāda veida taru, ko parasti izmanto attiecīgo preču iepakojšanai.
- 27 Tomēr VN 5. punkta piemērošana nesniedz viennozīmīgu rezultātu attiecībā uz termina “iesaiņojums” interpretāciju MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta izpratnē. Muitas tarifu tiesībās tiek nošķirta īpaši izstrādāta tara, kas piemērota pastāvīgai lietošanai, un (cits) parastais iepakojums, bet MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunktā tiek nošķirti iesaiņojumi (ii punkts) un iepakojumi (iii punkts). Šajā ziņā jau pati terminoloģija ir atšķirīga. Turklāt atšķiras arī saturs, jo iesaiņojumiem MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta izpratnē nav obligāti jābūt paredzētiem pastāvīgai lietošanai.
- 28 (3) Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā lietā izmantotās konservu kārbas ir iesaiņojumi MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta izpratnē. Šis noteikums, visticamāk, ir attiecināms arī uz etiķetēm, kas tiek uzlīmētas uz konserviem trešā valstī, jo tās ir cieši savienotas ar konserviem un tās nav iespējams no tiem atdalīt bez bojājumiem. Atbilstoši šim viedoklim prasītāja muitas vērtībā iekļāva etiķešu drukāšanas izmaksas.
- 29 Tomēr nav skaidrs, vai MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktā paredzēto izmaksu pieskaitīšanu var interpretēt tik plaši, ka tā iekļautu arī izmaksas par drukas šablonu izgatavošanu etiķetēm, kuras tiek piestiprinātas importētajām precēm trešā valstī, un tas ir jāprecizē EST.
- 30 bb) Turklāt nav skaidras saiknes starp MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu un MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktu, kā arī nodalījuma starp iesaiņojumu vai iepakojumu atbilstoši MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktā minētajiem noteikumiem. Saskaņā ar šo noteikumu importēto preču ražošanai nepieciešamo un ārpus Kopienas izstrādāto tehniku, tehnoloģiju, projektu, plānu un skici vērtību pieskaita darījuma vērtībai, ja pircējs tās ir tieši vai netieši piegādājis vai sniedzis bez atlīdzības vai par samazinātu cenu izmantošanai saistībā ar ievesto preču ražošanu un pārdošanu izvešanai, ciktāl šāda vērtība nav iekļauta faktiski samaksātajā vai maksājamā cenā. Tomēr saskaņā ar MKĪR 155. pantu izpētes un sākotnējo projektu izmaksas netiek iekļautas muitas vērtībā.

- 31 (1) Ar ieviesto formulējumu “preces un pakalpojumi” Savienības likumdevējs ir izvēlējies plašu MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkta formulējumu, lai minētā noteikuma piemērošanas joma neaprobežotos tikai ar materiālām precēm un lai uz to varētu attiecināt arī nemateriālas preces (skat. EST spriedumu *BMW*, EU:C:2020:694, 17. un 19. punkts, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]. Tādējādi arī etiķešu elektronisko drukas šablonu vērtību varētu uzskatīt par (nemateriālu) īpašumu šīs normas izpratnē.
- 32 (2) Tieši MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta plašā formulējuma dēļ salīdzinājumā ar MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunktu rodas jautājums, vai MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāpiemēro prioritāri, lemjot par intelektuālā ieguldījuma muitas vērtības noteikšanu. Iesniedzējtiesa uzskata, ka interpretācija, saskaņā ar kuru MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir ietverta īpašs pamatnoteikums par intelektuālo ieguldījumu, ir pamatota, pat ja tā nav pietiekami skaidra, ņemot vērā šīs normas faktisko formulējumu un struktūru. Tātad ir arī jānoskaidro, vai nemateriālā īpašuma muitas vērtības noteikšanas gadījumā, šajā strīda gadījumā – drukas šablonu izveidošana dizaina studijās, MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta piemērošana ir izslēgta jau šī iemesla dēļ. Šis jautājums ir būtisks šajā gadījumā, jo drukas šabloni tika izgatavoti Vācijā, un tādēļ to vērtība nepalielinātu muitas vērtību, ja tiktu piemērots MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkts, jo saskaņā ar šo noteikumu muitas vērtībā ir jāiekļauj tikai ārpus Kopienas iegūtu intelektuālu ieguldījumu.
- 33 (3) Visbeidzot, saistībā ar MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktu ir jāsniedz atbilde uz jautājumu, kas ir saprotams ar jēdzienu “importētās preces”. Muitas vērtības korekcija saskaņā ar šo noteikumu attiecas tikai uz preču ražošanai nepieciešamo tehniku, tehnoloģiju, projektu, plānu un skiču priekšmetu un pakalpojumu vērtību. Šajā gadījumā preces varētu būt visi priekšmeti, kas ir uzrādīti importēšanas brīdī, t. i., konservi ar pievienotajām etiķetēm un saturu, vai arī tikai pārtikas produkti, ko apstiprina fakts, ka konservi faktiski ir iesaiņojumi MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta izpratnē.
- 34 cc) Ņemot vērā šaubas par MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta un MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkta interpretāciju, šajā gadījumā nav iespējams skaidri novērtēt, vai drukas šablonu izgatavošanas izmaksas ir iekļaujamās iepakojuma izmaksās un tādējādi pieskaitāmas darījuma vērtībai, vai arī to vērtība nav jāņem vērā kā intelektuālam ieguldījumam, kas palielinātu muitas vērtību, jo šie šabloni ir izgatavoti ES teritorijā.
- 35 Iestādes viedokli, ka šajā gadījumā būtu piemērojams MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkts, pamato fakts, ka etiķetes nebūtu bijis iespējams izgatavot bez drukas šabloniem, iekļaujot tos tādējādi preču cenā, kā tās tika deklarētas brīvam apgrozījumam. Arī etiķešu ciešā vienotība ar konserviem balsta iestādes viedokli. Visbeidzot, drukas šablonu nozīme izriet arī no tā, ka etiķetes norāda informāciju par konservu saturu. Tādējādi drukas šablonu izmaksu iekļaušana atspoguļo importēto preču faktisko ekonomisko vērtību (skat. EST spriedumu *Hamamatsu Photonics Germany*, 2017. gada 20. decembris, C-529/16,

- EU:C:2017:984, 24. punkts ar turpmākām atsaucēm, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]). It īpaši korekcijas (strīda gadījumā – pieskaitījumu veidā) kalpo arī tam, lai novērstu patvaļīgas vai fiktīvas muitas vērtības noteikšanu (skat. EST spriedumu *Hamamatsu Photonics Germany*, EU:C:2017:984, 27. punkts un tajā norādītā judikatūra [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]; skat. arī EST spriedumu *BMW*, EU:C:2020:694, 13. punkts, ar turpmākām atsaucēm, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā], attiecībā uz SMK 70. panta 1. punktu un 71. panta 1. punktu).
- 36 Tomēr arī prasītājas argumenti, pieprasot, lai drukas šabloni tiktu uzskatīti par intelektuālu ieguldījumu MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkta izpratnē, nav noraidāmi. Drukas šablons vai līdzīgs intelektuāls ieguldījums nav minēti ne MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunktā, ne VN 5. pantā. Ja MK 32. pantā ietvertais saraksts ir izsmelošs, kā to pieņem iesniedzējtiesa, tas ir arguments pret drukas šablonu izmaksu pieskaitīšanu muitas vērtībai. Turklāt rodas jautājums, kāpēc Savienības muitas teritorijā piedāvātais intelektuālais ieguldījums netiek iekļauts muitas vērtībā saskaņā ar plaši formulēto MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunktu, bet būtu iekļaujamas saskaņā ar šaurāk formulēto MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ja tās tiek uzskatītas par iesaiņojuma sastāvdaļu. Kā minēts iepriekš, MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punkts kā konkrētāks regulējums varētu izslēgt MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta piemērošanu attiecībā uz intelektuālo ieguldījumu. Turklāt iesniedzējtiesa saskata pretrunu risku, ja drukas šablons tiek izmantots dažādām etiķetēm, kas ir dažādi saistītas ar iesaiņojumu vai precēm. Piemēram, nav jēgas uzskatīt drukas šablonu par iesaiņojuma daļu, ja etiķete ir piestiprināta pie iesaiņojuma, bet noraidīt to, ja etiķete ir piestiprināta pie preces tikai ar audu pavedienu, kā tas ir piekarinātu etiķešu gadījumā. Līdz šim Senāts piekarinātas etiķetes nav uzskatījis par iesaiņojumiem (skat. Senāta spriedumu, 2013. gada 18. decembris, VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Turklāt iesniedzējtiesa vēlas norādīt uz problēmu, kas varētu rasties neatkarīgi no šī strīda gadījuma un kas būtu jāņem vērā, interpretējot minētās muitas vērtības normas. Ja drukas šablonu izgatavošanas izmaksas būtu jāņem vērā kā muitas vērtības pieaugums, rodas jautājums par to, kā šīs izmaksas būtu attiecināmas uz importu, ja drukas šablons tiktu izgatavoti vienu reizi, bet preces importētas ilgākā laika posmā. MK 32. pantā šajā sakarā nav nekādu noteikumu. MKĪR 154. pants, saskaņā ar kuru iesaiņojuma izmaksas ir iespējams sadalīt atbilstoši vispārpieņemtajiem grāmatvedības noteikumiem atkārtotas izmantošanas gadījumā, regulē atšķirīgu gadījumu un nav tieši piemērojams drukas šabloniem. Arī MKĪR 156.a pants šajā gadījumā nesniedz apmierinošu risinājumu, jo, lai noteiktu īpašus kritērijus piemaksu un atlaižu noteikšanai, atkāpjoties no MK 32. panta 2. punkta, ir nepieciešams attiecīgās personas pieteikums un līdz ar to pārbaude pirms ieviešanas, kā arī attiecīga muitas iestādes atļauja.
- 38 2. Tiesa vēl nav pieņēmusi lēmumu par II. punktā izklāstīto juridisko jautājumu, un nespēj sniegt apmierinošu atbildi uz to, pamatojoties uz pašreizējo EST judikatūru muitas vērtības tiesību jomā.

- 39 a) Saistībā ar Padomes Regulas (EEK) Nr. 950/68 (1968. gada 28. jūnijs) par kopējo muitas tarifu (OV 1968, Nr. L 172, 1) 1. panta pielikuma I daļas I sadaļas C iedaļas 2. punkta pēdējā teikuma interpretāciju EST spriedumā *Schmid*, 1988. gada 5. oktobris, C-357/87 (EU:C:1988:478) [*omissis*: atsauce krājumā], jēdzienu “iesaiņojums” tādējādi, ka tas ir attiecināms uz taru, kura ir piemērota ne tikai attiecīgo preču transportēšanai, bet arī to uzglabāšanai un tirdzniecībai. Turklāt EST ir apstiprinājusi kompensācijas maksājumu piemaksu par iesaiņojumiem, kas nav atdoti atpakaļ ārvalstu pārdevējam saskaņā ar 1980. gada Regulu par muitas preču vērtību 8. panta 1. punkta a) apakšpunktu. No šī lēmuma var secināt, ka EST interpretē terminu “iesaiņojums” samērā plaši. Tomēr EST nebija iemesla nošķirt faktisko preču iesaiņojumu (pudeles un mucas) no jebkādam etiķetēm vai intelektuālā ieguldījuma, kas tiek izmantotas etiķešu izgatavošanai.
- 40 b) Turklāt EST vairākkārt ir apskatījusi MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunktu vai attiecīgo iepriekšējo noteikumu.
- 41 aa) Tādējādi tā spriedumā *BayWa*, 1991. gada 7. marts, C-116/89 (EU:C:1991:104, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]) nolēma, ka autoratlīdzība par bāzes sēklu pavairošanu ir jāpieskaita no tām ražoto kultūraugu sēklu muitas vērtībai saskaņā ar 1980. gada Regulas par muitas preču vērtību 8. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu. Šajā kontekstā EST ir paskaidrojusi, ka nepastāv vispārējs princips, saskaņā ar kuru Kopienas muitas teritorijā sniegtie pakalpojumi un saražotās preces būtu jāizslēdz no muitas vērtības. Tomēr šis lēmums tika pieņemts attiecībā uz 1980. gada Regulas par muitas preču vērtību 8. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu – MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta iepriekšējo regulējumu.
- 42 bb) EST spriedums *GE Healthcare*, 2017. gada 9. marts, C-173/15 (EU:C:2017:195, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]), arī neko nedod MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta interpretācijā, jo tajā EST izskatīja autoratlīdzības jautājumu, kas atšķirībā no šajā gadījumā veiktā intelektuālā sagatavošanās darba saistībā ar drukas šabloniem ir skaidri regulēts MK 32. panta 1. punkta c) apakšpunktā.
- 43 cc) Visbeidzot, EST spriedumā *BMW* (EU:C:2020:694, 18. punkts, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]) nolēma, ka arī uz nemateriāliem priekšmetiem, piemēram, programmatūru, attiecas pievienošanas elementi saskaņā ar MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunktu un SMK 71. panta 1. punkta b) apakšpunktu. Savukārt šī noteikuma saistība ar šaurāk formulēto MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunktu nebija šī lēmuma priekšmets. No šī sprieduma nevar izdarīt nekādus secinājumus par to, vai iesaiņojumi var ietvert arī intelektuālus sagatavošanas darbus. Turklāt šajā kontekstā bija runa par programmatūru, ar kuras palīdzību bija jāveic transportlīdzekļu vadības iekārtu funkcionālās pārbaudes. Tāpēc tā bija programmatūra, kas saistīta ar importēto ražojumu kā tādu.

- 44 3. Senāts arī vēl nav izskatījis jautājumu par etiķešu drukas šablonudarbu muitas vērtības noteikšanu.
- 45 1990. gada 30. janvāra spriedumā VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) Senāts nolēma, ka trešajās valstīs izgatavotu un tur precēm pievienotu etiķešu izdrukas izmaksas ir daļa no muitas vērtības, kas šajā gadījumā netiek apstrīdēts. Jebkuras izmaksas, kas radušās Savienības muitas teritorijā saistībā ar drukas šablonu izgatavošanu, tobrīd nebija strīda priekšmets tiesvedībā.
- 46 Kā norādīts [*omissis*: atsauce uz sākotnējā noformējuma lappusi] [iepriekš 36. punkta beigās], Senāts lēmumā lietā BFH/NV 2014, 1107 turklāt nolēma, ka tā sauktās piekarināmās etiķetes nav iesaiņojums MM 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punkta izpratnē. Arī šeit nekādi elektroniskie drukas šabloni nebija nolēmuma priekšmets.
- 47 Turklāt saistībā ar MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta iv) punktu iesniedzējsenāts ir nospriedis, ka intelektuāla rakstura pakalpojums, kas darīts pieejams importēto preču ražošanai, izkristalizē visu izstrādes procesu, tostarp visus kļūdainus pasākumus. Tādējādi tās muitas vērtība ietver visas izmaksas, kas radušās šī procesa laikā (skat. Senāta spriedumu lietā *BFHE* 187, 362, [*omissis*: atsauce juridiskajā žurnālā]). Tomēr šis Senāta nolēmums par paraugu kolekciju muitas vērtības noteikšanu nenozīmē nekādu turpmāku rīcību attiecībā uz strīda gadījumu.
- 48 4. Iesniedzējtiesa papildus vienīgi norāda, ka, pēc tās domām, šajā gadījumā nav piemērojami citi izmaksu pieskaitīšanas elementi.
- 49 MK 32. panta 1. punkta a) apakšpunkta iii) punkts par iepakojuma izmaksām nav piemērojams, jo šajā gadījumā aplūkotās etiķetes bija pielīmētas konserviem un līdz ar to tika muitotas kopā ar tiem. Tādēļ etiķetes un preces muitas tarifu nolūkos būtu jāuzskata par vienu veselumu.
- 50 MK 32. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkts attiecas tikai uz importēto preču sastāvdaļām, nevis arī uz iepakojumu vai iesaiņojumu. Tomēr etiķetes uz konservu kārbām, tostarp elektroniskie drukas šabloni to izgatavošanai, nav preču (pārtikas produktu) daļa kā tāda, bet ir tikai iesaiņojuma sastāvdaļa. Arī etiķešu drukas šabloni nav paredzēti importēto preču ražošanai.