

Byla C-307/23

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2023 m. gegužės 17 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. sausio 17 d.

Ieškovė ir kasatorė:

G GmbH

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Hauptzollamt H

<...>

BUNDESFINANZHOF

NUTARTIS

Byloje

G GmbH

ieškovė ir kasatorė

<...>

prieš

Hauptzollamt H

atsakovę ir kitą kasacinio proceso šalį

dėl importo muitų išieškojimo *a posteriori*

VII-oji kolegija

2023 m. sausio 17 d. posėdyje nutarė:

Rezoliucinė dalis

1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti tokį prejudicinį klausimą:

Ar išlaidos, susijusios su ruošinių etikečių spausdinimui parengimu Sąjungos muitų teritorijoje, turi būti pridedamos prie sandorio vertės pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį arba pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį, jeigu Sąjungos muitų teritorijoje reziduojanti pirkėja nemokamai pateikia ruošinius elektronine forma tiekėjams trečiojoje šalyje?

2. Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims sprendimą dėl prejudicinio klausimo.

Motyvai

I.

1. Ieškovė ir kasatorė (toliau – ieškovė) buvo D tipo muitinės sandėlio savininkė. Ji taikydavo muitinio sandėliavimo procedūrą konservuotiems maisto produktams, kuriuos kita įmonė (toliau – pirkėja) būdavo importavusi iš trečiųjų šalių, ir vėliau (laikotarpiu nuo 2012 m. gruodžio 12 d. iki 2013 m. gegužės 30 d.) išleisdavo juos į laisvą apyvartą pagal vietinio įforminimo procedūrą. Konservai buvo paženklinti klijuotomis popierinėmis etiketėmis, kurias tiekėjai būdavo pagaminę trečiojoje šalyje, naudodami pirkėjos jiems nemokamai elektroniniu būdu pateiktus ruošinius. Ruošinius pirkėjos užsakymu ir lėšomis sukūrė įvairios dizaino studijos Vokietijos Federacinėje Respublikoje (toliau – Vokietija). Muitinės vertės deklaracijose buvo nurodyta tik suma, kurią pirkėja turėjo sumokėti trečiųjų šalių gamintojams pagal su jais sudarytas pirkimo-pardavimo sutartis, įskaitant mažmeninės prekybos pakuočių ir ant pakuotės klijuojamų popierinių etikečių spausdinimo išlaidas, tačiau neįskaitant išlaidų už ruošinius.
2. 2014 m. vasario 20 d. pranešimu apie mokėtiną importo muitą atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis (*Hauptzollamt* (centrinė muitinė), toliau – HZA) *a posteriori* išieškojo iš ieškovės muitą. HZA laikėsi nuomonės, kad į muitinę vertę *pro rata* turėjo būti įtrauktos išlaidos už klijuojamų etikečių dizaino projektus ir (arba) ruošinius jų spausdinimui. Prieštaravimas ir ieškinys nebuvo patenkinti.
3. *Finanzgericht* (finansų teismas, toliau – FG) nusprendė, kad nustatant muitinę vertę pagal Muitinės kodekso (toliau – MK) 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį turėjo būti atsižvelgta į ruošinių parengimo išlaidas. Konservai, FG manymu, yra talpykla, nes jie tinkami ne tik prekėms gabenti, bet ir sandėliuoti bei pardavinėti, be to, yra įprasti tokioms prekėms pakuoti. Konservų turinį

apibūdinančios ir reklamuojančios etiketės taip pat yra talpyklos dalis. Etiketės su konservais sudaro neatskiriamą vienetą, todėl jų negalima lyginti su pakabinamomis etiketėmis (etiketėmis, ant kurių nurodoma prekių kaina ir kita su prekėmis susijusi informacija ir kurios prie prekių pritvirtinamos ataudų siūlu) arba nuotraukų intarpais, kurie nepriskiriami prie talpyklų. Šioje byloje, FG nuomone, negalima taikyti Europos Sąjungoje (toliau – ES) sukurtų intelektinių kūrinių privilegijuoto vertinimo pagal MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį.

- 4 Ieškovė šį sprendimą apskundė. Jos nuomone, nėra teisinio pagrindo laikyti etiketes ir talpyklas vienu vienetu. MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktis netaikytinas, nes šioje nuostatoje kalbama tik apie talpyklos ir prekės vienovę, bet ne apie prie talpyklos pritvirtintos informacinės etiketės ir prekės vienovę. Be to, išlaidos, patirtos rengiant ruošinius, nėra išlaidos „talpykloms“, kaip reikalaujama pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkčio formuluotę. Kombinuotosios nomenklatūros bendrųjų aiškinimo taisyklių 5 taisyklės b punkte taip pat nėra jokių muitinės vertės nustatymo nuostatų. Etiketės galima palyginti su pakabinamomis etiketėmis, nes pastarosios importo metu taip pat yra tvirtai pritvirtintos prie prekių ir negali būti panaudotos iš naujo. Ryšys tarp konservų ir etikečių yra visiškai atskiriamas, net jei etiketės atskyrimo metu sunaikinamos.
- 5 Ieškovės nuomone, dizaino paslaugos patenka į MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunkčio taikymo sritį ir todėl neturėtų būti pridedamos prie sandorio vertės, nes intelektinėms paslaugoms taikoma lengvata, jei jos teikiamos ES. Klasifikuojant pakuočių dizainą taip, kaip siūlo FG, atsirastų vertinimo prieštaravimų, jei vienodas dizainas būtų naudojamas skirtingiems tikslams.

II.

- 6 Kolegija, remdamasi <...> [procesinės nuostatos], sustabdo kasacinio skundo nagrinėjimą ir pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas) prejudicinį klausimą pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį:

Ar išlaidos, susijusios su ruošinių etikečių spausdinimui gamyba Sąjungos muitų teritorijoje, turi būti pridedamos prie sandorio vertės pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį arba pagal MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį, jeigu Sąjungos muitų teritorijoje reziduojanti pirkėja nemokamai pateikia ruošinius elektronine forma tiekėjams trečiojoje šalyje?

III.

- 7 Kolegijos nuomone, teismo ginčo išsprendimui yra svarbios muitinės vertės nustatymą reglamentuojančios MK nuostatos. Aiškinant MK, kyla abejonių, kurios turi reikšmės sprendimui pagrindinėje byloje priimti:
- 8 **Taikytina Sąjungos teisė:**

9 MK 29 straipsnis:

1. Importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais, jeigu: <...>

2. <...>

3. a) Faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina – tai visi pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus įvykdytus arba priklausančius įvykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjo įsipareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga. <...>

10 MK 32 straipsnis:

1. Nustatant muitinę vertę pagal 29 straipsnį, prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinios importuojamų prekių kainos pridedama:

a) toliau išvardytos išlaidos, neviršijant atitinkamų pirkėjo išlaidų, neįskaitytų į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną prekių kainą, dydžio:

i) <...>

ii) išlaidos talpykloms su atitinkamomis prekėmis, jeigu tokias talpyklas muitinė laiko importuotų prekių neatskiriama dalimi;

iii) <...>

b) atitinkamai paskirstyta toliau išvardytų pirkėjo tiesiogiai arba netiesiogiai, nemokamai arba sumažintomis kainomis tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, susijusių su importuojamų prekių gamyba ir pardavimu eksportui, vertė, tiek, kiek ši vertė nebuvo įskaityta į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną kainą:

i) <...>

ii) <...>

iii) <...>

iv) inžinerinių, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbų, įskaitant eskizų ir brėžinių parengimą, atliktų ne Bendrijoje ir būtinų importuojamų prekių gamybai;

c) <...>

- 11 Muitinės kodekso įgyvendinimo reglamento (toliau – MK įgyvendinimo reglamentas) 154 straipsnis:

Jei Kodekso 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktyje nurodytos talpyklos importuojamos pakartotinai, jų kaina deklaranto prašymu atitinkamu būdu proporcingai paskirstoma laikantis visuotinai priimtų apskaitos principų.

- 12 MK įgyvendinimo reglamento 155 straipsnis:

Taikant Kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį, mokslo tiriamųjų darbų ir pirminio projektavimo brėžinių parengimo darbų vertė į muitinę vertę neįskaitoma.

- 13 MK įgyvendinimo reglamento 156a straipsnio 1 dalis:

Muitinės, suinteresuotam asmeniui prašant, gali leisti:

- nukrypstant nuo Kodekso 32 straipsnio 2 dalies, kai kuriuos elementus, kurie turi būti pridedami prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinos kainos, nors jų ir negalima kiekybiškai įvertinti skolos muitinei atsiradimo metu,
- <...>

nustatyti remiantis tam tikrais tinkamais specialiais kriterijais. <...>

- 14 5 bendroji taisyklė:

Be pirmiau išdėstytų nuostatų toliau išvardytoms prekėms taikomos šios taisyklės:

a) fotoaparatus ir kino kameras, muzikos instrumentus, futliarus, ginklų dėklai, braižybos priemonių, papuošalų dėžutės ir panašios talpyklos, specialios formos arba kitaip pritaikytos tam tikriems daiktams arba jų rinkiniams laikyti, tinka ilgai naudoti ir pateikiamos kartu su daiktais, kuriems jos skirtos, turi būti klasifikuojamos kartu su tokiais daiktais, jeigu jie paprastai parduodami tokiose talpyklose. Tačiau ši taisyklė netaikoma talpykloms, kurios suteikia visumai savo esminį požymį;

b) atsižvelgiant į pirmiau išdėstytas 5 taisyklės a punkto nuostatas, pakavimo medžiagos arba pakavimo talpyklos, pateikiamos kartu su jose supakuotomis prekėmis, turi būti klasifikuojamos kartu su tomis prekėmis, jeigu jos paprastai naudojamos tokioms prekėms pakuoti. Tačiau šios nuostatos taikyti neprivaloma, kai tokios pakavimo medžiagos arba pakavimo talpyklos akivaizdžiai tinka naudoti pakartotinai.

- 15 5 bendrosios taisyklės 1 išnaša:

Sąvokos „pakavimo medžiagos“ ir „pakavimo talpyklos“ įvardija visas išorines ar vidines talpyklas, laikiklius, vyniojimo medžiagas arba atramas, išskyrus

pervežimo prietaisus (pavyzdžiui, pervežimo kontenerius), dirbinius iš brezento ir pagalbinius pervežimo reikmenis ar įrangą. Sąvoka „pakavimo talpyklos“ netaikoma talpykloms, išvardytoms 5 bendrosios taisyklės a punkte.

- 16 Su 5 bendrosios taisyklės a punktu susijusios Suderintos sistemos 02.0 ir 04.0 aiškinamosios pastabos (toliau – SS aiškinamosios pastabos):

I) Ši taisyklė laikoma taikytina tik toms talpykloms, kurios: 02.0
<...>

2) yra tinkamos naudoti ilgą laiką, pavyzdžiui, suprojektuotos 04.0
taip, kad jų ilgaamžiškumas panašus į daiktų, kuriems jos skirtos,
ilgaamžiškumą. Šios talpyklos taip pat apsaugo daiktą, kai šis yra
nenaudojamas (pavyzdžiui, transportuojant ar sandėliuojant). Šie
kriterijai leidžia juos atskirti nuo paprastos pakuotės;

IV.

- 17 Teisinis šios bylos vertinimas Sąjungos teisės požiūriu kelia abejonių. Reikšmės turi tai, ar Vokietijoje pagamintų ruošinių etikečių spausdinimui išlaidos turi būti pridėtos prie muitinės vertės pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį, ar šios išlaidos gali būti įtrauktos į muitinę vertę tik esant įvykdytoms MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktio sąlygoms, ir todėl nagrinėjamoje byloje jos negali būti pridėtos prie sandorio vertės. Atsižvelgiant į tai ypač svarbus yra „talpyklos“ sąvokos aiškinimas ir minėtų nuostatų tarpusavio santykis.
- 18 1. Šioje byloje nustatant muitinę vertę, lemiamą reikšmę turi MK 29 ir paskesni straipsniai, nes muitas atsirado įtraukus jį į ieškovės apskaitą laikotarpiu nuo 2012 m. gruodžio 12 d. iki 2013 m. gegužės 30 d. (MK 201 straipsnio 2 dalis, siejama su MK 76 straipsnio 1 dalies c punktu ir 3 dalimi). Muitinės vertės nustatymo metodai yra materialinės muitų teisės nuostatos, kurios ir toliau taikomos situacijoms, susidariusioms iki Sąjungos muitinės kodekso (SMK) įsigaliojimo (žr. 2006 m. kovo 9 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Beemsterboer Coldstore Services* (C-293/04, EU:C:2006:162, 19 ir paskesni punktai, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]); taip pat žr. 2021 m. spalio 19 d. kolegijos sprendimą byloje Nr. VII R 27/19 (BFH/NV 2022, 628, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]) ir 1998 m. gruodžio 1 d. kolegijos sprendimą byloje Nr. VII R 147/97 (BFHE 187, 362, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale])). Tačiau teisinis klausimas, kurio išaiškinimo prašoma, kyla ir galiojant SMK, nes MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktis iš esmės be pakeitimų buvo perimtas į SMK 71 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį, o MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktis netgi su ta pačia formuluote buvo perimtas į SMK 71 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį.
- 19 a) Muitinei vertei nustatyti pirmiausia (taigi ir šios bylos atveju) turi būti taikomas sandorio vertės metodas pagal MK 29 straipsnį. Importuojamų prekių muitinė vertė, kaip nustatyta MK 29 straipsnio 1 dalyje, iš esmės yra sandorio

vertė, t. y. kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, kai jos parduodamos eksportui į Sąjungos muitų teritoriją, prireikus patikslinta pridedant sumas pagal MK 32 straipsnį ir neįskaitant MK 33 straipsnyje nurodytų išskaitų.

- 20 Pagal MK 29 straipsnio 3 dalies a punkto pirmą sakinį faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina yra visi pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus įvykdytus arba priklausančius įvykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjo išipareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga.
- 21 Apibendrinant galima teigti, kad muitinės vertės nustatymo sistema siekiama sukurti teisingą, vienodą ir neutralią sistemą, kurioje nebūtų taikomos savavališkos ar fiktyvios muitinės vertės. Todėl muitinės vertė turi atspindėti realią importuotos prekės ekonominę vertę ir būti apskaičiuota atsižvelgiant į šios prekės elementų, turinčių ekonominę vertę, visumą. Taigi faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina paprastai yra muitinės vertės apskaičiavimo pagrindas, net jei ši kaina yra informacija, kurią gali reikėti patikslinti, kai tai būtina siekiant išvengti savavališkai nustatytos arba fiktyvios muitinės vertės (2020 m. rugsėjo 10 d. Teisingumo Teismo sprendimas *BMW* (C-509/19, EU:C:2020:694, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]), dėl SMK 70 straipsnio 1 dalies ir 71 straipsnio 1 dalies).
- 22 b) MK 32 straipsnyje pateikiamas įvairių išlaidų ir verčių, pridedamų prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinios kainos už importuotas prekes, sąrašas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikianti kolegija mano, kad šis sąrašas yra baigtinis, todėl prie sandorio vertės pridėti papildomas sumas yra draudžiama (taip pat žr. išvadą byloje C-340/93 (EU:C:1994:177, 17 punktas) dėl 1980 m. gegužės 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 1224/80 dėl prekių muitinės vertės (Europos bendrijų oficialusis leidinys (EBOL) 1980, Nr. L 134) 8 straipsnio; 1990 m. kovo 28 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Malt* (C-219/88, EU:C:1990:146, 11 punktas) dėl Reglamento Nr. 1224/80 8 straipsnio; žr. ir 1995 m. sausio 24 d. kolegijos sprendimą byloje Nr. VII R 79/94 (BFH/NV 1995, 895), taip pat dėl Reglamento Nr. 1224/80 8 straipsnio).
- 23 aa) MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktyje nustatyta, kad išlaidos talpykloms, jeigu tokias talpyklas muitinė laiko importuotų prekių neatskiriama dalimi, turi būti pridedamos prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinios kainos už importuotas prekes. Šioje nuostatoje nedaroma skirtumo tarp Bendrijoje ir už jos ribų įvykdytų prievolių. MK nepateikiama talpyklos sąvokos apibrėžtis. Visų pirma neaišku, ar išlaidos, susijusios su etiketėmis, kurios savo ruožtu klijuojamos ant faktinių talpyklų (pavyzdžiui, ant konservų skardinių), spausdinti skirtų ruošinių parengimu, taip pat patenka į „talpyklos“ sąvoką ir todėl turi būti pridedamos prie sandorio vertės pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį.

- 24 (1) MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkčio formuluotė („talpyklos“, anglų k. „containers“, prancūzų k. „contenants“) rodo, kad talpyklos terminas reiškia talpyklas, kurių viduje yra prekė. Tokį supratimą patvirtina ir tai, kad pakavimo išlaidos yra atskirai paminėtos MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto iii papunktyje.
- 25 (2) Tolesnė sąlyga, kad talpyklą muitinė laiko atitinkamų prekių neatskiriama dalimi, leidžia taikyti 5 bendrosios taisyklės talpykloms skirtą a punktą ir pakuotėms skirtą b punktą <...> [nurodyta teisinė literatūra], bet tai „talpyklos“ sąvokos aprėpties nepaaiškina.
- 26 Taigi talpyklos (5 bendrosios taisyklės a punktas) yra specialios formos arba pritaikytos tam tikriems daiktams arba jų rinkiniams laikyti ir tinka ilgai naudoti (taip pat žr. SS 03.0 ir 04.0 aiškinamąsias pastabas dėl 5 bendrosios taisyklės a punkto). 5 bendrosios taisyklės b punkto 1 išnašoje nurodyta, kad pakuotės įvardija visas išorines ar vidines talpyklas, laikiklius, vyniojimo medžiagas arba atramas, išskyrus pervežimo prietaisus (pavyzdžiui, pervežimo konteinerius), dirbinius iš brezento ir pagalbinius pervežimo reikmenis ar įrangą. Atitinkamai muitų tarifai nustatomi darant skirtumą tarp talpyklų ir pakuočių. 5 bendrosios taisyklės b punkto SS 16.0 aiškinamojoje pastaboje priduriama, kad turimos galvoje pakavimo medžiagos ir talpyklos, kurios paprastai naudojamos atitinkamoms prekėms pakuoti.
- 27 Vis dėlto taikant 5 bendrąją taisyklę negalima priėti prie vienareikšmiškos išvados, kaip reikia aiškinti „talpyklos“ sąvoką pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį. Muitų tarifų teisės aktuose daromas skirtumas tarp specialios formos ir tinkamų ilgai naudoti talpyklų bei (kitų) įprastų pakuočių, o MK 32 straipsnio 1 dalies a punkte skiriamos talpyklos (ii punktas) ir pakuotės (iii punktas). Šiuo atžvilgiu skiriasi jau pačios sąvokos. Be to, skiriasi ir turinys, nes talpyklos, kaip jos suprantamos pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį, nebūtinai turi būti skirtos ilgai naudoti.
- 28 (3) Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo nuomone, šioje byloje nagrinėjamos konservų skardinės yra talpyklos, kaip jos suprantamos pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį. Tikėtina, kad į šios nuostatos taikymo sritį patenka ir trečiojoje šalyje ant konservų užklijuojamos etiketės, nes jos yra tvirtai pritvirtintos prie konservų ir jų, ko gero, neįmanoma atskirti nesugadinant konservų skardinės. Vadovaudamasi šiuo požiūriu, ieškovė į muitinę vertę įtraukė etikečių spausdinimo išlaidas.
- 29 Tačiau neaišku, ar MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkčio taisyklė gali būti aiškinama taip plačiai, kad apimtų ir trečiojoje šalyje ant importuojamų prekių klijuojamų etikečių ruošinių parengimo išlaidas, todėl Teisingumo Teismas turi pateikti išaiškinimą.
- 30 bb) Be to, neaiškus MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkčio ir 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunkčio santykis bei talpyklų ir pakuočių

atskyrimas nuo MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktyste nurodytu paslaugu. Pagal šia nuostata inžineriniu, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbu, iskaitant eskizu ir breziniu parengima, atliktu ne Bendrijoje ir butinu importuojamu prekiu gamybai, atitinkamai paskirstyta verte pridedama prie sandorio vertes, jeigu pirkėjas šias su importuojamu prekiu gamyba ir pardavimu eksportui susijusias prekes patiekė ar paslaugas suteikė tiesiogiai arba netiesiogiai, nemokamai arba sumažintomis kainomis, tiek, kiek ši verte nebuvo įskaityta į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną kainą. Tačiau pagal MK įgyvendinimo reglamento 155 straipsnį mokslo tiriamųjų darbu ir pirminio projektavimo breziniu parengimo darbu verte į muitinę verte neįskaitoma.

- 31 (1) Įvadine fraze „teikiamų prekių ir teikiamų paslaugų“ Sąjungos teisės aktu leidėjas pasirinko plačią MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunkčio formuluotę, todėl šios nuostatos taikymo sritis neapsiriboja tik materialiomis prekėmis, į ją gali būti įtrauktos ir nematerialusis turtas (žr. Teisingumo Teismo sprendimą *BMW* (EU:C:2020:694, 17 ir 19 punktai <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale])). Taigi, elektroninių ruošinių etikečių spausdinimui verte taip pat galėtų būti laikoma (nematerialiuoju) turtu, kaip tai suprantama pagal šią nuostata.
- 32 (2) Būtent dėl plačios MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotės, palyginti su MK 32 straipsnio 1 dalies a punktu, kyla klausimas, ar nagrinėjant intelektinių paslaugų muitinės vertės nustatymo klausimą viršenybę turi turėti MK 32 straipsnio 1 dalies b punktas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad MK 32 straipsnio 1 dalies b punktą reikia aiškinti kaip įtvirtinantį specialią pamatinę intelektinių paslaugų taisyklę, net jei tai nėra pakankamai aišku iš pačios nuostatos formuluotės ir struktūros. Šiuo klausimu taip pat reikia išsiaiškinti, ar nematerialaus turto muitinės vertės nustatymo atveju (šioje byloje tai atvejis, kai ruošinius spausdinimui sukūrė dizaino studijos) MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktis negali būti taikomas vien dėl šios priežasties. Šis klausimas turi reikšmės sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes ruošiniai spausdinimui buvo parengti Vokietijoje, todėl jų verte nepadidintų muitinės vertės taikant MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį, nes pagal šią nuostata į muitinę verte turi būti įtraukiamos tik ne Bendrijoje atliktos intelektinės paslaugos.
- 33 (3) Galiausiai, kalbant apie MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį, reikia atsakyti į klausimą, ką reiškia „importuojamos prekės“. Muitinės vertės patikslinimas pagal šią nuostata yra susijęs tik su importuojamu prekiu gamybai butinu inžineriniu, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbu, eskizu ir breziniu prekiu ir paslaugu verte. Šioje byloje prekės gali būti visas importui pateiktas turtas, t. y. konservai su pritvirtintomis etiketėmis ir turiniu, arba tik maisto produktai, ką patvirtina ir tai, kad konservai iš tikrųjų yra talpyklos, kaip jos suprantamos pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį.
- 34 cc) Kadangi kyla abejonių dėl MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunkčio ir 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunkčio aiškinimo, šioje byloje neįmanoma vienareikšmiškai įvertinti, ar ruošinių spausdinimui parengimo išlaidos turi būti

pridėtos prie pakavimo išlaidų, taigi, prie sandorio vertės, ar ruošinių, kaip intelektinių paslaugų, vertė nepadidina muitinės vertės, nes jos buvo atliktos Europos Sąjungoje.

- 35 Administratoriaus nuomonę, kad nagrinėjamoje byloje turėtų būti taikomas MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktis, patvirtina tai, kad etiketės negalėjo būti pagamintos be spausdinimo ruošinių ir kad dėl to jos galiausiai tapo prekės, tokios, kokia buvo deklaruota išleidimui į laisvą apyvartą, dalimi. Administratoriaus nuomonę patvirtina ir glaudus etikečių ir konservų ryšys. Galiausiai ruošinių spausdinimui svarba išplaukia ir iš to, kad etiketėse pateikiama informacija apie konservų turinį. Todėl ruošinių spausdinimui išlaidų įtraukimas atspindėjo faktinę importuojamų prekių ekonominę vertę (žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Hamamatsu Photonics Germany* (C-529/16, EU:C:2017:984, 24 punktas su jame nurodyta jurisprudencija <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale])). Be kita ko, patikslinimai (šioje byloje – priskaitymai) padeda išvengti savavališkai nustatytos arba fiktyvios muitinės vertės (žr. 2017 m. liepos 1 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Hamamatsu Photonics Germany* (EU:C:2017:984, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale])); taip pat žr. Teisingumo Teismo sprendimą *BMW* (EU:C:2020:694, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]), dėl SMK 70 straipsnio 1 dalies ir 71 straipsnio 1 dalies).
- 36 Vis dėlto negalima ir tiesiog atmesti ieškovės argumentų, kad ruošiniai spausdinimui turėtų būti laikomi intelektinėmis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktį. Ruošiniai spausdinimui ar panašios intelektinės paslaugos neminimos nei MK 32 straipsnio 1 dalies a punkte, nei 5 bendrojoje taisyklėje. Jei MK 32 straipsnyje pateiktas sąrašas yra baigtinis, kaip preziumuoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas, tai reiškia, kad ruošinių spausdinimui išlaidų negalima pridėti prie muitinės vertės. Be to, kyla klausimas, kodėl Sąjungos muitų teritorijoje atliekamos intelektinės paslaugos pagal plačiai suformuluotą MK 32 straipsnio 1 dalies b punktą negali būti įtraukiamos į muitinę vertę, tačiau pagal siauriau suformuluotą MK 32 straipsnio 1 dalies a punktą jos būtų įtraukiamos, jei būtų laikomos talpyklos dalimi. Kaip jau minėta, MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktis, kuris yra specialesnė nuostata, galėtų reikšti, kad MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktis intelektinėms paslaugoms negali būti taikomas. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas išvelgia prieštaravimo pavojų, jei ruošinys naudojamas skirtingoms etiketėms spausdinti, kurios skirtingais būdais tvirtinamos prie talpyklos ar prekės. Pavyzdžiui, būtų nesuprantama, kodėl ruošinys yra laikomas talpyklos dalimi, jei etiketė yra priklijuota prie talpyklos, bet nelaikomas, jei etiketė su prekėmis yra sujungta tik ataudų siūlu, kaip yra pakabinamųjų etikečių atveju. Bent jau iki šiol kolegija nelaikė pakabinamųjų etikečių talpyklomis (žr. 2013 m. gruodžio 18 d. kolegijos sprendimą byloje Nr. VII B 107/12 (BFH/NV 2014, 1107)).
- 37 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas atkreipia dėmesį į problemą, kuri gali kilti nepriklausomai nuo šio teismo ginčo ir į kurią reikėtų

atsižvelgti aiškinant minėtas muitinės vertės nustatymo nuostatas. Jeigu paaiškėtų, kad ruošinio spausdinimui parengimo išlaidas reikia pridėti prie muitinės vertės, kyla klausimas, kaip šios išlaidos būtų paskirstytos importuojamoms prekėms, jei ruošinys buvo parengtas vieną kartą, o prekės importuojamos ilgesnį laiką. MK 32 straipsnyje nenumatyti jokie su tuo susiję reikalavimai. MK įgyvendinimo reglamento 154 straipsnyje, pagal kurį pakartotinio naudojimo atveju talpyklos kaina gali būti proporcingai paskirstoma laikantis visuotinai priimtų apskaitos principų, reglamentuojamas kitoks atvejis ir bent jau tiesiogiai negali būti taikomas spausdinimo ruošiniams. MK įgyvendinimo reglamento 156a straipsnyje šiuo atveju taip pat nesiūlomas tinkamas sprendimas, nes, norint nustatyti specialius kriterijus priskaitymams ir atskaitymams nukrypstant nuo MK 32 straipsnio 2 dalies, reikia, kad suinteresuotas asmuo pateiktų prašymą, taigi kad muitinė prieš importą atliktų patikrinimą ir duotų leidimą.

- 38 2. Teisinio klausimo, nurodyto II dalyje, Teisingumo Teismas dar nėra išsprendęs, ir į jį negalima tinkamai atsakyti remiantis esama Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su muitinės vertės nustatymu.
- 39 a) Aiškindamas 1968 m. birželio 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 950/68 dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 172, 1968, p. 1) I dalies I antraštinės dalies C skirsnio 2 dalies 1 straipsnio priedo paskutinį sakinį Teisingumo Teismas 1988 m. spalio 5 d. Sprendime *Schmid* (C-357/87, EU:C:1988:477, <...> [nuoroda į šaltinį rinkinyje]) išaiškino „talpyklos“ sąvoką taip, kad ji reiškia talpyklas, kurios tinka atitinkamoms prekėms ne tik gabenti, bet ir jas sandėliuoti bei parduoti. Be to, Teisingumo Teismas patvirtino, kad pagal Reglamento Nr. 1224/80 8 straipsnio 1 dalies a punktą užsienio pardavėjui už negražintas talpyklas sumokėtos kompensacijos yra pridedamos prie muitinės vertės. Iš šio sprendimo galima daryti išvadą, kad Teisingumo Teismas gana plačiai aiškina talpyklos sąvoką. Tačiau Teisingumo Teismas neturėjo pagrindo atskirti faktines prekių talpyklas (butelius ir statines) nuo etikečių ar intelektinių paslaugų, kurios buvo panaudotos etiketėms gaminti.
- 40 b) Be to, Teisingumo Teismas keletą kartų nagrinėjo MK 32 straipsnio 1 dalies b punktą arba atitinkamą anksčiau galiojusią nuostatą.
- 41 aa) Pavyzdžiui, 1991 m. kovo 7 d. Sprendime *BayWa* (C-116/89, EU:C:1991:104, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]) jis nusprendė, kad pagal Reglamento Nr. 1224/80 8 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį licencijos mokesčiai už elitinės sėklos dauginimą turi būti pridedami prie iš jos pagamintos derliaus sėklos muitinės vertės. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas išaiškino, kad nėra bendro principo, pagal kurį Bendrijos muitų teritorijoje suteiktų paslaugų ir pagamintų prekių reikėtų neįtraukti į muitinę vertę. Tačiau šis sprendimas buvo priimtas dėl Reglamento Nr. 1224/80 8 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktio, kuris galiojo prieš MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį.
- 42 bb) 2017 m. kovo 9 d. Teisingumo Teismo sprendimas *GE Healthcare* (C-173/15, EU:C:2017:195, <...>[nuoroda į šaltinį teisės žurnale]) taip pat

- nepadedą aiškinti MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktio, nes jame Teisingumo Teismas turėjo nagrinėti autorinius atlyginimus (mokesčius už licencijas), kurie, kitaip nei intelektinis parengiamasis darbas, atliktas rengiant šioje byloje nagrinėjamus ruošinius, yra aiškiai reglamentuoti MK 32 straipsnio 1 dalies c punkte.
- 43 cc) Galiausiai savo Sprendime *BMW* (EU:C:2020:694, 18 punktas, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nematerialusis turtas, kaip antai programinė įranga, taip pat patenka į MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto arba SMK 71 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį. Kita vertus, šios nuostatos santykis su siauriau suformuluotu MK 32 straipsnio 1 dalies a punktu nebuvo šio sprendimo dalykas. Iš šio sprendimo taip pat negalima daryti jokių išvadų, ar talpyklos gali apimti ir intelektinį parengiamąjį darbą. Be to, toje byloje buvo nagrinėta programinė įranga, kuriai padedant turėjo būti atliekami transporto priemonių valdymo bloku funkciniai bandymai. Taigi, tai buvo programinė įranga, *per se* susijusi su importuojama preke.
- 44 3. Bylą nagrinėjanti kolegija taip pat dar nėra nagrinėjusi ruošinių etikečių spausdinimui muitinės vertės nustatymo klausimo.
- 45 1990 m. sausio 30 d. sprendime byloje Nr. VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) kolegija nusprendė, kad trečiojoje šalyje pagamintų ir ten prie prekių pridėtų etikečių spausdinimo išlaidos yra muitinės vertės dalis, bet šioje byloje dėl to nesiginčijama. Galimos Sąjungos muitų teritorijoje patirtos išlaidos, susijusios su ruošinių parengimu, toje byloje nebuvo nagrinėtos.
- 46 Kaip nurodyta <...> [originalaus dokumento puslapio nuoroda] [pirmesnio 36 punkto pabaigoje], kolegija 2014 m. nutartyje byloje Nr. BFH/NV 2014, 1107 nutarė, kad pakabinamosios etiketės nėra talpyklos, kaip jos suprantamos pagal MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį. Ir toje byloje jokie elektroniniai ruošiniai spausdinimui nebuvo sprendimo dalykas.
- 47 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas dėl MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktio yra nusprendęs, kad importuojamų prekių gamybos tikslais suteiktos intelektinės paslaugos apima visą kūrimo procesą, įskaitant ir klaidas. Taigi į jos vertę, kurią reikia nustatyti pagal muitų teisės aktus, įeina visos šio proceso metu patirtos išlaidos (žr. kolegijos sprendimą BFHE 187, 362, <...> [nuoroda į šaltinį teisės žurnale]). Tačiau ir šis kolegijos sprendimas dėl pavyzdinių kolekcijų muitinės vertės nustatymo nepadedą išspręsti šiuo metu nagrinėjamos bylos.
- 48 4. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas priduria, kad, jo nuomone, nagrinėjamoje byloje negali būti taikomos jokios kitos priskaitymą reglamentuojančios taisyklės.
- 49 MK 32 straipsnio 1 dalies a punkto iii papunktis, susijęs su pakavimo išlaidomis, netaikomas, nes nagrinėjamu atveju etiketės buvo priklijuotos prie konservų, todėl

buvo išmuitintos kartu su jais. Todėl muitų tarifo nustatymo tikslais etiketės turėtų būti laikomos vienu vienetu su prekėmis.

- 50 MK 32 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktyje kalbama tik apie importuojamų prekių sudedamąsias dalis, bet ne apie talpyklas ar pakuotes. Tačiau etiketės ant konservų skardinių, įskaitant ir elektroninius ruošinius, naudojamus etiketėms spausdinti, pačios savaimė į prekes (maisto produktus) neįeina, o yra ne daugiau kaip jų talpyklos dalis. Etikečių spausdinimo ruošiniai taip pat nenaudojami importuojamoms prekėms gaminti.

DARBINIS VERTINMAS