

Kohtuasi C-307/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

17. mai 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

17. jaanuar 2023

Kaebaja ja kassaator:

G GmbH

Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

Hauptzollamt H

[...]

BUNDESFINANZHOF

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

G GmbH

kaebaja ja kassaator

[...]

versus

Hauptzollamt H

vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses

seoses imporditollimaksude tagantjärele sissenõudmisega

tegi VII kohtukolleegium

17. jaanuari 2023. aasta istungil järgmise kohtumääruse:

R e s o l u t s i o o n

1. Euroopa Kohtule esitatakse järgmine eelotsuse küsimus:

Kas kulud, mis tekivad seoses etikettide trükinäidiste valmistamisega liidu tolliterritooriumil, tuleb tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii või tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv alusel lisada tehinguväärtusele, kui liidu tolliterritooriumil asutatud ostja teeb trükinäidised kolmandas riigis asuvatele tarnijatele elektroonilises vormis tasuta kättesaadavaks?

2. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Kohus on eelotsuse küsimusele vastanud.

P õ h j e n d u s e d

I.

- 1 Kaebaja ja kassaator (edaspidi „kaebaja“) oli D-tüüpi tollilao omanik. Ta valmistas toiduainetest pika säilimisajaga konserve, pakendas need teise ettevõtja (ostja) poolt kolmandatest riikidest imporditud konservipurkidesse, suunas tolliladustamise protseduurile ja laskis seejärel (ajavahemikul 12. detsembrist 2012 kuni 30. maini 2013) arvestuskande tegemise kaudu vabasse ringlusse. Konservipurkidele olid kleebitud paberist etiketid, mille olid valmistanud kolmandas riigis asuvad tarnijad neile ostja poolt elektrooniliselt tasuta kättesaadavaks tehtud trükinäidise alusel. Trükinäidised olid ostja tellimusel ja kulul valmistatud Saksamaa Liitvabariigis (edaspidi „Saksamaa“) asuvates eri disainistuudiotēs. Tollideklaratsioonides oli märgitud ainult summa, mille pidi ostja maksma kolmandates riikides asuvatele tootjatele nendega sõlmitud müügilepingute kohaselt ja mis hõlmas jaemüügipakendite kulusid ning konservipurkidele kleebitud paberetikettide trükkimise kulusid, kuid ei hõlmanud trükinäidiste valmistamise kulusid.
- 2 Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (Hauptzollamt, kesktolliamet, edaspidi „HZA“) nõudis 20. veebruari 2014. aasta imporditollimaksuotsusega kaebajalt tagantjärele sisse tollimaksu. HZA oli seisukohal, et kleebisetikettide kavandite ja trükinäidiste valmistamise vastavalt jaotatud kulud oleks tulnud lisada tolliväärtusele. Vaie ja kaebus jäeti rahuldamata.
- 3 Finanzgericht (maksukohus, edaspidi „FG“) leidis, et tolliväärtuse määramisel oleks vastavalt tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunktile ii tulnud arvesse võtta trükinäidiste valmistamise kulusid. Konservipurgid on [ümbris]pakendid, sest need sobivad nii kõnealuse kauba transportimiseks kui ka säilitamiseks ja turustamiseks ning on selle kauba pakendamiseks tavapärased.

Kõnealuste [ümbris]pakendite hulka kuuluvad ka etiketid, millel kirjeldatakse ja reklaamitakse konservipurkide sisu. Etiketid ja konservipurgid moodustavad lahutamatu terviku ja sellisena ei ole need võrreldavad rippetikettidega (etiketid, millele on märgitud kauba hind ja muu teave kauba kohta ning mis on kauba külge kinnitatud niidiga) ega kauba juurde lisatavate fotodega, mida ei saa liigitada [ümbris]pakendiks. Euroopa Liidus toimunud intellektuaalse tegevuse tulemitele eelisseisundi andmine vastavalt tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunktile iv ei tule käesolevas asjas kõne alla.

- 4 Kaebaja esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse. Tema hinnangul puudub õiguslik alus käsitada etikette ja tootepakendeid ühe tervikuna. Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkt ii ei ole kohaldatav, sest see säte viitab ainult [ümbris]pakendi ja kauba ühtsusele, kuid ei räägi [ümbris]pakendile kinnitatud etiketi ja kauba ühtsusest. Lisaks sellele ei ole trükinäidiste valmistamise kulud „kulud, mida tehakse“ [ümbris]pakenditele, nagu on nõutud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii sõnastuses. Ka kombineeritud nomenklatuuri tõlgendamise üldreegli 5 punkt b ei sisalda juhiseid tolliväärtuse määramiseks. Etiketid on võrreldavad rippetikettidega, kuna ka need kinnitatakse importimisel kindlalt kauba külge ega ole taaskasutatavad. Etikette saab konservipurkide küljest ka eemaldada, olgugi et need eemaldamise käigus hävivad.
- 5 Kaebaja hinnangul on disainiteenuste osutamine hõlmatud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunktiga iv ja seetõttu ei tule nende teenuste kulusid tehinguväärtusele lisada, kuna Euroopa Liidus toimunud intellektuaalse tegevuse tulemitele on antud eelisseisund. Pakendi kavandi liigitamine selliselt, nagu on FG seisukoht, tooks kaasa vastuolulised hinnangud, kui ühte kavandit kasutataks erinevatel eesmärkidel.

II.

- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab pooleli oleva kassatsioonimenetluse [...] [menetlusõigusnormid] ja esitab Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

Kas kulud, mis tekivad seoses etikettide trükinäidiste valmistamisega liidu tolliterritooriumil, tuleb tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii või tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv alusel lisada tehinguväärtusele, kui liidu tolliterritooriumil asutatud ostja teeb trükinäidised kolmandas riigis asuvatele tarnijatele elektroonilises vormis tasuta kättesaadavaks?

III.

- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on kohtuasja lahendamise seisukohast otsustava tähtsusega tolliväärtuse määramist käsitlevad tolliseadustiku sätted. Tolliseadustiku tõlgendamisel esineb kohtuasja lahendamise seisukohast olulisi kahtlusi.

8 Kohaldatav liidu õigus

9 Tolliseadustiku artikkel 29:

1. „Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33, tingimusel et: [...]

2. [...]

3. a) Tegelikult makstud või makstav hind on kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks.“ [...]

10 Tolliseadustiku artikkel 32:

„1. Tolliväärtuse määramisel artikli 29 alusel lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale:

a) järgmised kuluelemendid tingimusel, et nendega seotud kulud kannab ostja, kuid neid ei arvata kauba eest tegelikult makstud või makstava hinna sisse:

i) [...]

ii) kulud, mida tehakse pakenditele, mida tollieeskirjade kohaldamisel ei eristata kõnealuselt kaubast;

iii) [...]

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) [...]

ii) [...]

iii) [...]

iv) inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööd ning kavandid ja visandid, mis on tehtud väljaspool Euroopa Liitu ja on vajalikud imporditud kauba tootmiseks;

c) [...]

11 Tolliseadustiku rakendusmääruse artikkel 154:

Kui seadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunktis ii osutatud pakendeid imporditakse korduvalt, jagatakse kulud deklarandi taotlusel üldtunnustatud raamatupidamistava kohaselt vajaduse korral osadeks.

12 Tolliseadustiku rakendusmääruse artikkel 155:

Seadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv kohaldamisel ei hõlma tolliväärtus kulutusi uurimistöole ega disaineritöö algkavanditele.

13 Tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 156a lõige 1:

„Toll võib asjaomase isiku taotluse korral lubada:

- erandina [toll]seadustiku artikli 32 lõikest 2 kuluelemente, mis tuleb lisada tegelikult makstud või makstavale hinnale, kuigi tollivõla tekkimise ajal pole need määratavad,
- [...]

määrata asjakohaste erikriteeriumide alusel. [...]

14 Üldreegel 5:

Eespool nimetatud sätetele lisaks kasutatakse järgmiste kaupade suhtes järgmisi reegleid:

a) fotoaparaatide, muusikariistade, relvade, joonestusvahendite vutlarid, juveeltoodete etüüd jms pakendid, mis on spetsiaalselt ette nähtud teatud toote või komplekti paigutamiseks, on sobivad pikaajaliseks kasutamiseks ning esitatakse tollile koos tootega, mille jaoks nad on ette nähtud, klassifitseeritakse koos nende toodetega nagu tavaliselt koos müüdavad kaubaartiklid. See reegel ei hõlma pakendeid, mis annavad kaubale kui tervikule tema põhiomadused;

b) võttes arvesse reegli 5 punkti a sätteid, klassifitseeritakse kaupu sisaldavad pakkematerjalid ja pakendid koos kaupadega, kui nad on niisugused, nagu tavaliselt kasutatakse seda tüüpi kaupade puhul. Seda sätet ei kohaldata niisuguste pakkematerjalide või pakendite suhtes, mis on ilmselt sobivad mitmekordseks kasutamiseks.

15 Üldreegli 5 joonealune märkus 1:

Terminid „pakkematerjal“ ja „pakendid“ tähendavad välimisi või sisemisi tootepakendeid, hoidikuid, ümbriseid või toetusvahendeid, mis ei ole transportimisel kasutatavad vahendid (nt transportkonteinerid), presentkatted, veoseadeldised või transpordi lisaseadmed. Termin „pakendid“ ei hõlma üldreegli 5 punktis a nimetatud pakendeid.

16 Harmoneeritud süsteemi selgitavad märkused 02.0 ja 04.0 üldreegli 5 punkti a kohta:

- I) Sellest reeglist saadakse aru nii, et see hõlmab üksnes neid 02.0 tootepakendeid, mis [...] 2) on sobivad pikaajaliseks kasutamiseks, s.t need on kavandatud 04.0 selliselt, et nende kestvus on võrreldav toodete kestvusega, mille jaoks need on ette nähtud. Samuti kaitsevad need tootepakendid toodet, kui see ei ole kasutuses (nt transportimisel või hoiustamisel). Need kriteeriumid võimaldavad eristada neid lihtsatest pakenditest.

IV.

- 17 Liidu õigust arvestades ei ole selge, kuidas tuleb kohtuasja õiguslikult hinnata. Küsimus on selles, kas etikettide jaoks Saksamaal valmistatud trükinäidiste kulud tuleb tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii alusel lisada tolliväärtusele, mistõttu tolliväärtus suureneb, või võib neid kulusid tolliväärtuse määramisel arvesse võtta ainult tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv tingimustel, millest tulenevalt on käesoleval juhul asjaomaste kulude lisamine tehinguväärtusele välistatud. Sellega seoses on oluline eelkõige mõiste „[ümbris]pakend“ tõlgendamine ja eespool nimetatud sätete omavaheline suhe.
- 18 1. Tolliväärtuse kindlakstegemiseks on käesoleval juhul määravad tolliseadustiku artikkel 29 ja sellele artiklile järgnevad artiklid, kuna tulenevalt arvestuskande tegemisest kaebaja raamatupidamises tekkis tollivõlg ajavahemikul 12. detsembrist 2012 kuni 30. maini 2013 (tolliseadustiku artikli 201 lõige 2 koostoimes tolliseadustiku artikli 76 lõike 1 punktiga c ja lõikega 3). Tolliväärtuse määramise meetodid kujutavad endast tolliga seotud materiaalõigusnorme, mis on jätkuvalt kohaldatavad olukordadele, mis on tekkinud enne liidu tolliseadustiku jõustumist (vt Euroopa Kohtu 9. märtsi 2006. aasta otsus *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, punkt 19 jj, [...] [...]; vt ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu 19. oktoobri 2021. aasta otsus VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [...] [...] ja 1. detsembri 1998. aasta otsus VII R 147/97, BFHE 187, 362, [...] [...]). Selgitamist vajav õigusküsimus tekib siiski ka liidu tolliseadustikku arvestades, sest ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkt ii on sisuliste muudatusteta üle võetud liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti a alapunktiga ii ning ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkt iv on koguni identse sõnastusega üle võetud liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punkti b alapunktiga iv.
- 19 a) Tolliväärtuse määramiseks tuleb eelkõige – ja seega ka käesolevas asjas – kohaldada tehinguväärtuse meetodit kooskõlas tolliseadustiku artikliga 29. Vastavalt tolliseadustiku artikli 29 lõikele 1 on imporditud kauba tolliväärtus põhimõtteliselt tehinguväärtus ehk ekspordiks liidu tolliterritooriumile müüdüd

kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on olenevalt asjaoludest teatud kuludega lisamisega vastavalt tolliseadustiku artiklile 32 ja teatud kulude lisamata jätmisega vastavalt tolliseadustiku artiklile 33 korrigeeritud.

- 20 Tolliseadustiku artikli 29 lõike 3 punkti a esimese lause kohaselt on tegelikult makstud või makstav hind kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks.
- 21 Kokkuvõttes on tolliväärtuse määramise eesmärk kehtestada õiglane, ühetaoline ja erapooletu süsteem, mis välistab suvaliste ja fiktiivsete tolliväärtuste kasutamise. Seega peab tolliväärtus kajastama imporditud kauba tegelikku majanduslikku väärtust ja arvestada tuleb kõnealuse kauba kõigi osadega, millel on majanduslik väärtus. Niisiis, kuigi üldjuhul on tolliväärtuse arvutamise alus kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, on see hind suurus, mida peab vajaduse korral korrigeerima, kui see on vajalik suvalise või fiktiivse tolliväärtuse määramise vältimiseks (Euroopa Kohtu 10. septembri 2020. aasta otsus BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika [...] [...], mis käsitleb liidu tolliseadustiku artikli 70 lõiget 1 ja artikli 71 lõiget 1).
- 22 b) Tolliseadustiku artiklis 32 on loetletud mitmesugused kulud ja väärtused, mis tuleb lisada imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see loetelu on ammendav, mistõttu ei ole muude kulude lisamised tehinguväärtusele lubatud (vt ka kohtujuristi ettepanek kohtuasjas C-340/93, EU:C:1994:177, punkt 17, mis käsitleb nõukogu 28. mai 1980. aasta määruse (EMÜ) nr 1224/80 kaupade tolliväärtuse kohta (EÜT 1980, L 134, lk 1) artiklit 8; Euroopa Kohtu 28. märtsi 1990. aasta otsus Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, punkt 11, mis käsitleb määruse (EMÜ) nr 1224/80 artiklit 8; vt ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu 24. jaanuari 1995. aasta otsus VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, mis käsitleb samuti määruse (EMÜ) nr 1224/80 artiklit 8).
- 23 aa) Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii kohaselt lisatakse imporditud kauba eest tegelikult makstud või makstavale hinnale kulud, mida tehakse [ümbris]pakenditele, mida tollieeskirjade kohaldamisel kõnealusest kaubast ei eristata. Säte ei tee vahet ühenduses ja väljaspool ühendust toodetud kauba või osutatud teenuste vahel. Mõiste „[ümbris]pakend“ määratlust tolliseadustik ei sisalda. Eelkõige ei ole selge, kas mõistega „[ümbris]pakend“ on hõlmatud ka kulud, mis on seotud selliste etikettide trükinäidiste valmistamisega, mis kleebitakse tegelikule [ümbris]pakendile (nt konservipurgid), ning kas seetõttu tuleb need kulud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii kohaselt tehinguväärtusele lisada.
- 24 (1) Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkt ii („pakendid“, inglise keeles „containers“, prantsuse keeles „contenants“) viitab sellele, et

[ümbris]pakenditega on mõeldud tootepakendeid, mis kaupa sisaldavad või ümbritsevad. Selle kasuks räägib ka tõsiasi, et pakkimiskulud on tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunktis iii eraldi välja toodud.

- 25 (2) Täiendav tingimus, et tollieeskirjade kohaldamisel tuleb [ümbris]pakendit käsitada nii, et see ei ole kõnealuselt kaubast eristatav, võimaldab kohaldada üldreegli 5 punkti a tootepakendite suhtes ja punkti b pakkematerjalide ja pakendite suhtes [...] [...], tegemata selgeks mõiste „[ümbris]pakend“ ulatust [...].
- 26 Tootepakendid (üldreegli 5 punkt a) on seega spetsiaalselt ette nähtud teatud toote või komplekti paigutamiseks ning sobivad pikaajaliseks kasutamiseks (vt ka harmoneeritud süsteemi selgitavad märkused 03.0 ja 04.0 üldreegli 5 punkti a kohta). Üldreegli 5 punkti b joonealuse märkuse 1 kohaselt tähendavad terminid „pakkematerjal“ ja „pakendid“ välimisi või sisemisi tootepakendeid, hoidikuid, ümbriseid või toetusvahendeid, mis ei ole transportimisel kasutatavad vahendid (nt transportkonteinerid), presentkatted, veoseadeldised või transpordi lisaseadmed. Seega eristatakse tollitariifistikus tootepakendeid ja pakendeid. Harmoneeritud süsteemi selgitavas märkuses 16.0 üldreegli 5 punkti b kohta on lisaks viide, et sellega on mõeldud pakkematerjali ja tootepakendeid, mida tavaliselt kasutatakse asjaomase kauba pakendamiseks.
- 27 Üldreegli 5 kohaldamine ei loo siiski täielikku selgust, kuidas tuleb tõlgendada mõistet „[ümbris]pakend“ tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tähenduses. Nimelt kui tollitariifistikus tehakse vahet spetsiaalselt kavandatud ja pikaajaliseks kasutamiseks sobivatel tootepakenditel ja (muudel) tavapärasel pakenditel, siis eristab tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkt a [ümbris]pakendeid (punkt ii) ja pakendeid (punkt iii). Selles osas on juba terminoloogia erinev. Lisaks sellele leidub ka sisulisi erinevusi, sest [ümbris]pakendid tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tähenduses ei pea tingimata olema mõeldud pikaajaliseks kasutamiseks.
- 28 (3) Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on käesolevas asjas kõne all olevad konservipurgid [ümbris]pakendid tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tähenduses. Viidatud sätte kohaldamisalasse kuuluvad ilmselt ka konservipurkidele kolmandas riigis kleebitavad etiketid, sest need on konservipurkide külge kindlalt kinnitatud ja neid ei saa purkide küljest eemaldada nii, et ei tekiks kahjustusi. Seda seisukohta järgides lisas kaebaja etikettide trükkimise kulud tolliväärtusele.
- 29 Siiski on ebaselge ja vajab Euroopa Kohtu selgitust, kas tolliväärtusele lisamise koosseisutunnust, mis on sätestatud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunktis ii, saab tõlgendada sedavõrd laialt, et see hõlmab ka imporditud kaupadele kolmandas riigis kinnitatavate etikettide trükinäidiste valmistamise kulusid.

- 30 bb) Lisaks on ebaselge, milline on seos tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii ja artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv vahel ning kuidas tuleb piiritleda [ümbris]pakendeid ja pakendeid tolliseadustiku 32 lõike 1 punkti b alapunktis iv osutatud intellektuaalse tegevuse tulemitest. Viidatud sätte kohaselt lisatakse tehinguväärtusele inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööde ning kavandite ja visandite, mis on tehtud väljaspool ühendust ja mis on vajalikud imporditud kauba tootmiseks, 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. Tolliseadustiku rakendusmääruse artikli 155 kohaselt ei hõlma tolliväärtus siiski kulutusi uurimistöole ega disaineritöö algkavanditele.
- 31 (1) Sissejuhatava sõnastusega „kaubad ja teenused“ on liidu seadusandja valinud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv jaoks laia sõnastuse, millest tulenevalt ei ole sätte kohaldamisala piiratud materiaalse varaga, vaid võib hõlmata ka immateriaalset vara (vt Euroopa Kohtu otsus BMW, EU:C:2020:694, punktid 17 ja 19, [...] [...]). Seega võib ka etikettide elektrooniliste trükinäidiste väärtust pidada (immateriaalseks) varaks viidatud sätte tähenduses.
- 32 (2) Just see, et tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkt b on võrreldes artikli 32 lõike 1 punktiga a sõnastatud laialt, toob kaasa küsimuse, kas intellektuaalse tegevuse tulemite tolliväärtuse määramisel tuleb esmajärjekorras kohaldada tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kõne alla tuleb tõlgendus, mille kohaselt sisaldab tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkt b põhimõtteliselt erinormi intellektuaalse tegevuse tulemite kohta, isegi kui sätte tegelikku sõnastust ja ülesehitust arvestades ei ole seda väljendatud piisavalt selgelt. Sellega seoses on vaja selgeks teha, kas immateriaalse vara – käesolevas asjas disainistudio poolt loodud trükinäidiste – tolliväärtuse määramisel on tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii kohaldamine juba sel põhjusel välistatud. See küsimus on kohtuasja lahendamise seisukohast määrav, sest trükinäidised on valmistatud Saksamaal ja tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv kohaldamise korral nende väärtus seega tolliväärtust ei suurendaks, sest viidatud sätte kohaselt tuleb tolliväärtuse määramisel arvesse võtta ainult väljaspool ühendust toimunud intellektuaalse tegevuse tulemeid.
- 33 (3) Lõpuks tuleb seoses tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunktiga iv vastata küsimusele, mida tähendab „imporditud kaup“. Viidatud sätte kohane tolliväärtuse korrigeerimine viitab ainult selliste inseneri-, arendus-, kunstniku- ja disaineritööde ning kavandite ja visandite väärtusele, mis on vajalikud imporditud kauba tootmiseks. Käesoleval juhul võib kaubaks olla impordil tollile esitatud kaup tervikuna, st konservid koos konservipurkidele kleebitud etikettide ja sisuga, või ainult toiduained, mida omakorda toetab asjaolu, et konservipurgid on tegelikult [ümbris]pakendid tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tähenduses.

- 34 cc) Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii ja artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv tõlgendamisega seotud kahtluste tõttu ei ole käesolevas asjas võimalik üheti mõistetavalt hinnata, kas trükinäidiste valmistamise kulud tuleb arvata pakkimiskulude hulka ja seega lisada tehinguväärtusele või ei tule trükinäidiste kui intellektuaalse tegevuse tulemite väärtust tolliväärtusele lisada, kuna trükinäidised valmistati Euroopa Liidus.
- 35 Maksuhalduri seisukohta, mille kohaselt tuleks käesolevas asjas kohaldada tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii, toetab asjaolu, et etikette ei oleks saanud valmistada ilma trükinäidisteta, ja lõppkokkuvõttes olid trükinäidised seega vabasse ringlusse lubamiseks deklareeritud kaubaga lahutamatu seotud. Maksuhalduri seisukohta toetab ka tihe seos etikettide ja konservipurkide vahel. Trükinäidiste tähtsus tuleneb viimaks ka sellest, et etiketid sisaldavad teavet konservipurkide sisu kohta. Seega kajastab trükinäidiste kulusid arvesse võtnev tolliväärtus imporditud kaupade tegelikku majanduslikku väärtust (vt Euroopa Kohtu 20. detsembri 2017. aasta otsus *Hamamatsu Photonics Deutschland C-529/16*, EU:C:2017:984, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika [...] [...]). Korrigeerimised (käesoleval juhul teatud kulude arvessevõtmise kaudu) on ette nähtud eelkõige ka selleks, et vältida suvalise või fiktiivse tolliväärtuse määramist (vt Euroopa Kohtu 20. detsembri 2017. aasta otsus *Hamamatsu Photonics Deutschland C-529/16*, EU:C:2017:984, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika [...] [...]; vt ka Euroopa Kohtu otsus *BMW*, EU:C:2020:694, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika, [...] [...], liidu tolliseadustiku artikli 70 lõike 1 ja artikli 71 lõike 1 kohta).
- 36 Kaebaja väiteid, et trükinäidiseid tuleb käsitada intellektuaalse tegevuse tulemina tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv tähenduses, ei saa siiski ka kergekäeliselt tagasi lükata. Nimelt ei ole trükinäidiseid ega sarnaseid intellektuaalse tegevuse tulemeid tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punktis a ega üldreeglis 5 nimetatud. Kui tolliseadustiku artiklis 32 sisalduv loetelu on ammendav, nagu eeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, siis ei toeta see järeldust, et trükinäidiste kulud tuleb tolliväärtusele lisada. Peale selle tekib küsimus, miks ei tule liidu tolliterritoriumil toimuva intellektuaalse tegevuse tulemeid laialt sõnastatud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alusel tolliväärtusele lisada, kuid vastavalt tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punktile a, mis on sõnastatud kitsamalt, tuleks seda teha, kui neid peetakse [ümbris]pakendi osaks. Nagu juba mainitud, võiks tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti iv kui erinorm välistada intellektuaalse tegevuse tulemite suhtes tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii kohaldamise. Lisaks näeb eelotsusetaotluse esitanud kohus vastuolu ohtu, kui ühte trükinäidist kasutatakse mitmesuguste etikettide jaoks, mis on [ümbris]pakendi või kaubaga erineval viisil seotud. Näiteks ei ole loogiline pidada trükinäidist [ümbris]pakendi osaks juhul, kui etikett on [ümbris]pakendile kleebitud, kuid asuda vastupidisele seisukohale, kui etikett on kaubaga seotud ainult niidi abil, nagu see on rippetikettide puhul. Rippetikette ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus seni siiski [ümbris]pakendiks pidanud (vt eelotsusetaotluse esitanud kohtu 18. detsembri 2013. aasta määrus VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).

- 37 Lisaks juhib eelotsusetaotluse esitanud kohus tähelepanu probleemile, mis võib tekkida käesolevast kohtuasjast sõltumatult ja mida tuleks eespool nimetatud tolliväärtuse määramise eeskirjade tõlgendamisel arvesse võtta. Juhul kui trükinäidiste valmistamise kulud tuleb tolliväärtusele lisada, tekib küsimus, kuidas tuleb need kulud jagada impordile, kui trükinäidised valmistatakse üks kord, kuid kaupa imporditakse pikema aja vältel. Tolliseadustiku artiklis 32 selle kohta sätted puuduvad. Tolliseadustiku rakendusmääruse artikkel 154, mis näeb ette, et [ümbris]pakendite korduva importimise korral võidakse kulud üldtunnustatud raamatupidamistava kohaselt vajaduse korral osadeks jagada, reguleerib teistsugust juhtumit ega ole trükinäidiste suhtes vähemasti vahetult kohaldatav. Ka tolliseadustiku rakendusmääruse artikkel 156a ei paku käesoleva asja seisukohast rahuldavat lahendust, sest erikriteeriumide kindlaksmääramine kulude arvesse võtmiseks ja arvesse võtmata jätmiseks eeldab erinevalt tolliseadustiku artikli 32 lõikest 2 asjaomase isiku taotlust ja seega impordieelset kontrolli ning tolli asjaomast luba.
- 38 2. Punktis II kirjeldatud õigusküsimust ei ole Euroopa Kohus veel lahendanud ja ka tolliväärtuse määramist käsitlev Euroopa Kohtu senine praktika ei võimalda anda sellele rahuldavat vastust.
- 39 a) Seoses nõukogu 28. juuni 1968. aasta määruse (EMÜ) nr 950/68 ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1968, L 172, lk 1) artikli 1 kohta käiva lisa I osa I jaotise C jao lõike 2 viimase lause tõlgendamisega andis Euroopa Kohus 5. oktoobri 1988. aasta otsuses Schmid (357/87, EU:C:1988:478) [...] mõistele „[ümbris]pakend“ sellise tõlgenduse, et kõnealune mõiste hõlmab tootepakendeid, mis sobivad nii asjaomaste kaupade transportimiseks kui ka säilitamiseks ja turustamiseks. Lisaks sellele leidis Euroopa Kohus, et määruse (EMÜ) nr 1224/80 artikli 8 lõike 1 punkti a kohaselt tuleb tolliväärtusele lisada välisriigi müüjale tagastamata jäetud [ümbris]pakendite eest makstud tasud. Viidatud otsuse põhjal saab järeldada, et Euroopa Kohus tõlgendab mõistet „[ümbris]pakend“ pigem laialt. Euroopa Kohtul ei olnud siiski põhjust teha vahet kauba tegelikel [ümbris]pakenditel (pudolid ja tünnid) ja võimalikel etikettidel või intellektuaalse tegevuse tulemitel, mida kasutati etikettide valmistamiseks.
- 40 b) Lisaks on Euroopa Kohus korduvalt käsitlenud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b või selle sätte eelkäijaks olnud sätet.
- 41 aa) Näiteks 7. märtsi 1991. aasta kohtuotsuses BayWa (C-116/89, EU:C:1991:104, [...] [...]) sedastas Euroopa Kohus, et eliitsemne paljundamise eest makstavad litsentsitasud tuleb vastavalt määruse (EMÜ) nr 1224/80 artikli 8 lõike 1 punkti b alapunktile i lisada sellest saadud koristatud seemne tolliväärtusele. Sellega seoses selgitas Euroopa Kohus, et ei ole olemas üldist põhimõtet, mille kohaselt tuleb ühenduse tolliterritooriumil osutatud teenuste ja toodetud kaupade väärtus tolliväärtusele lisamata jätta. Viidatud otsus tehti siiski määruse (EMÜ) nr 1224/80 artikli 8 lõike 1 punkti b alapunkti i kohta, mis on tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkti i eelkäija.

- 42 bb) Ka Euroopa Kohtu 9. märtsi 2017. aasta otsus GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, [...] [...]) ei ole tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tõlgendamisel abiks, sest viidatud otsuses pidi Euroopa Kohus käsitlema litsentsitasusid, mis – erinevalt trükinäidiste valmistamises seisnenud intellektuaalsest ettevalmistavast tegevusest, millega on tegemist käesolevas asjas – on sõnaselgelt reguleeritud tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punktis c.
- 43 cc) Kohtuotsuses BMW (EU:C:2020:694, punkt 18, [...] [...]) sedastas Euroopa Kohus viimaks, et ka sellist immateriaalset vara nagu tarkvara tuleb tolliväärtuse määramisel vastavalt ühenduse tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punktile b või vastavalt liidu tolliseadustiku artikli 71 lõike 1 punktile b arvesse võtta. Suhe viidatud sätte ja tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a – mille sõnastus on kitsam – vahel ei olnud siiski viidatud otsuse esemeks. Selle otsuse põhjal ei saa teha ka mingeid järeldusi selle kohta, kas [ümbris]pakendid võivad hõlmata ka intellektuaalset ettevalmistavat tegevust. Pealegi käsitles see kohtuasi tarkvara, mida oli kavas kasutada sõidukite juhtimisseadmete toimivustestide läbiviimiseks. Seega oli tegemist tarkvaraga, mis oli seotud imporditud toote endaga.
- 44 3. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole küsimusega, kuidas tuleb etikettide trükinäidiseid käsitleda tolliväärtuse määramise seisukohast, seni tegelenud.
- 45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus sedastas 30. jaanuari 1990. aasta otsuses VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679), et kolmandas riigis toodetud ja seal kaubale lisatud etikettide trükkimise kulud kuuluvad tolliväärtuse hulka, ja sellele järeldusele ei ole käesolevas asjas vastu vaieldud. Viidatud menetluses ei olnud vaidluse all trükinäidiste valmistamiseks liidu tolliterritooriumil tekkinud võimalikud kulud.
- 46 Nagu eespool viidatud [...] [viide originaalvormingu leheküljele] [eespool punkti 36 lõpus], sedastas eelotsusetaotluse esitanud kohus oma otsuses BFH/NV 2014, 1107, et niinimetatud rippetiketid ei ole [ümbris]pakendid tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkti ii tähenduses. Võimalikud elektroonilised trükinäidised ei olnud ka selle kohtuasja esemeks.
- 47 Peale selle on eelotsusetaotluse esitanud kohus seoses tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunktiga iv sedastanud, et intellektuaalse tegevuse tulemis, mis on kättesaadavaks tehtud imporditud toote valmistamiseks, kristalliseerub kogu arendusprotsess, sealhulgas kõik tehtud vead. Seega tuleb tolliväärtusele lisada kõik selle protsessi käigus tekkinud kulud (vt eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsus BFHE 187, 362, [...] [...]). Paraku ei ole käesolevas asjas abiks ka see eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsus, mis käsitles näidiskollektsioonide tolliõiguslikku hindamist.
- 48 4. Vaid täiendavalt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema hinnangul ei ole käesolevas asjas kohaldatavad muud tolliväärtusele lisamise koosseisutunnused.

- 49 Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti a alapunkt iii, mis käsitleb pakkimiskulusid, ei ole kohaldatav, sest käesoleval juhul olid etiketid kleebitud konservipurkidele ja seega toimus nende tollivormistus koos konservipurkidega. Seega tuleks etikette tolliväärtuse määramise seisukohast pigem nii käsitada, et need ei ole kaubast eristatavad.
- 50 Tolliseadustiku artikli 32 lõike 1 punkti b alapunkt i viitab ainult osadele, millest imporditud kaup koosneb, ja mitte ka [ümbris]pakenditele või pakenditele. Siiski ei ole konservipurkidel olevad etiketid, sealhulgas etikettide valmistamiseks kasutatud elektroonilised trükinäidised osa, millest kaup (toit) kui selline koosneb, vaid on äärmisel juhul [ümbris]pakendi osa. Etikettide trükinäidiseid ei kasutata ka imporditud kauba tootmiseks.

TÖÖDOKUMEN