



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

9 päivänä maaliskuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Tulliliitto — Yhteisön tullikoodeksi — 32 artiklan 1 kohdan c alakohta — Tullausarvon määrittäminen — Arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan liittyvät rojaltit tai lisenssimaksut — Käsite — Asetus (ETY) N:o 2454/93 — 160 artikla — Arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehdot” — Rojaltien tai lisenssimaksujen maksaminen yhtiölle, joka on etuyhteydessä sekä tavaroiden myyjään että niiden ostajaan — 158 artiklan 3 kohta — Tarkistus- ja erittelytoimenpiteet

Asiassa C-173/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 1.4.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.4.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

GE Healthcare GmbH

vastaan

Hauptzollamt Düsseldorf,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- GE Healthcare GmbH, edustajinaan L. Harings ja G. Schwendinger, Rechtsanwältin,
- Hauptzollamt Düsseldorf, asiamiehenään A. Wollschläger,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja J. Möller,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Grønfeldt ja T. Maxian Rusche,

* * Oikeudenkäyntikieli: saksa.

kuultuaan julkisasiamiehen 28.7.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006 (EUVL 2006, L 363, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi), 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 5 kohdan b alakohdan sekä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.2006 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1875/2006 (EUVL 2006, L 360, s. 64) (jäljempänä asetus N:o 2454/93), 158 artiklan 3 kohdan ja 160 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain GE Healthcare GmbH ja Hauptzollamt Düsseldorf (Düsseldorfin keskustullivirasto, Saksa, jäljempänä tullivirasto) ja joka koskee rojaltien ja lisenssimaksujen huomioon ottamista siinä yhteydessä, kun kolmansista maista tuotujen tavaroiden tullausarvo määritetään niiden saattamiseksi vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Tullikoodeksi

- 3 Tullikoodeksin 29 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:
 - ”1. Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen, jos:
 - a) ostajan oikeutta luovuttaa tavaroita tai käyttää niitä ei rajoiteta muilla kuin:
 - lain tai viranomaisten määräämillä taikka vaatimilla rajoituksilla yhteisössä,
 - tavaroiden maantieteellistä jälleenmyyntialuetta koskevilla rajoituksilla,taikka
 - rajoituksilla, jotka eivät olennaisesti vaikuta tavaroiden arvoon;
 - b) myynti tai hinta ei riipu ehdoista tai suorituksista, joiden arvoa ei voida määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta;
 - c) mikään osa ostajan suorittaman tavaroiden myöhemmän jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta ei tule suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi, jollei aiheellista tarkistusta voida tehdä 32 artiklan mukaisesti;
- sekä
- d) ostaja ja myyjä eivät ole keskenään etuyhteydessä, tai jos ovat, kauppa-arvo voidaan 2 kohdan mukaisesti hyväksyä tullitarkoituksiin.

2.

- a) Määritettäessä, onko kauppa-arvo hyväksyttävissä 1 kohtaa sovellettaessa, ostajan ja myyjän keskinäinen etuyhteys ei itsessään ole riittävä peruste kauppa-arvon hylkäämiseen. Tarvittaessa tutkitaan myyntiin liittyvät olosuhteet ja hyväksytään kauppa-arvo, jolleivät etuyhteydet ole vaikuttaneet hintaan. Jos tulliviranomaisilla on tavaranhaltijan antamista tai muualta saaduista tiedoista johtuvia perusteita katsoa etuyhteyksien vaikuttaneen hintaan, niiden on annettava nämä perusteet tiedoksi tavaranhaltijalle ja varattava tälle kohtuullinen tilaisuus vastineen antamiseen. Tavaranhaltijan pyynnöstä perusteet on annettava tiedoksi kirjallisesti.
- b) Keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden välisessä kaupassa kauppa-arvo on hyväksyttävä ja tavaroiden arvo määritettävä 1 kohdan mukaisesti, jos tavaranhaltija osoittaa, että kyseinen arvo on hyvin lähellä jotakin seuraavista samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti käytettävistä arvoista:
- i) kauppa-arvo, jota käytetään samanlaisten tai samankaltaisten yhteisöön vietävien tavaroiden myynnissä sellaisten ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät missään yksittäisessä tapauksessa ole keskenään etuyhteydessä;
 - ii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettyä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa;
 - iii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettyä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan d alakohtaa.

Edellä tarkoitettuja perusteita sovellettaessa on otettava aiheellisella tavalla huomioon eroavuudet, jotka on osoitettu kaupan eri vaiheiden, paljouksien, 32 artiklassa lueteltujen tekijöiden ja sellaisten kustannusten välillä, joista myyjä vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja eivät ole keskenään etuyhteydessä, mutta joista myyjä ei vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja ovat keskenään etuyhteydessä.

- c) Edellä b alakohdassa tarkoitettuja perusteita on käytettävä tavaranhaltijan aloitteesta ja ainoastaan vertailutarkoituksessa. Korvaavia arvoja ei voida vahvistaa mainitun alakohdan nojalla.”

4 Tullikoodeksin 30 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tullausarvoa ei voida määrittää 29 artiklan mukaisesti, se on määritettävä soveltamalla 2 kohdan a, b, c ja d alakohdasta järjestyksessä ensimmäistä kyseisen arvon määrittämiseen soveltuva alakohtaa, jollei tavaranhaltija vaadi d alakohtaa sovellettavaksi ennen c alakohtaa; ainoastaan, jos tullausarvoa ei voida määrittää soveltamalla tiettyä alakohtaa, voidaan soveltaa tässä kohdassa säädetyssä järjestyksessä välittömästi seuraavaa alakohtaa.

2. Tämän artiklan mukaisesti määritettävät tullausarvot ovat:

- a) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samanlaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;
- b) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samankaltaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvo;
- c) arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahan tuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahan tuotuja tavaroita myydään yhteisössä suurin kokonaisuus henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään;

d) laskennallinen arvo, joka on seuraavien erien summa:

- maahan tuotuja tavaroita tuotettaessa käytettävien materiaalien sekä valmistuksen tai muun käsittelyn kustannukset tai arvo,
- se voittojen ja yleiskulujen määrä, joka tavallisesti kertyy myytäessä tavaroita, jotka kuuluvat samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuin arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat ja jotka viejämäassa toimivat tuottajat ovat tuottaneet yhteisöön tapahtuvaa vientiä varten,
- 32 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen erien kokonaiskustannukset tai -arvo.”

5 Tullikoodeksin 31 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se on määritettävä yhteisössä käytettävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat seuraaviin lähteisiin sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia:

- vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artiklan soveltamisesta tehty sopimus,
- vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artikla,
- tämän luvun säännökset.

2. Tullausarvo, joka määritetään 1 kohdan mukaisesti, ei saa perustua:

- a) yhteisössä tuotettujen tavaroiden yhteisössä sovellettavaan myyntihintaan;
- b) järjestelmään, jossa tullitarkoituksiin hyväksytään kahdesta vaihtoehdoisesta arvosta korkeampi;
- c) tavaroiden hintaan viejämään kotimarkkinoilla;
- d) muihin tuotantokustannuksiin kuin laskennallisiin arvoihin, jotka on määritetty samanlaisille tai samankaltaisille tavaroille 30 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaisesti;
- e) vientihintoihin, joita sovelletaan yhteisön tullialueen ulkopuoliseen maahan;
- f) vähimmäistullausarvoihin;

taikka

g) mielivaltaisiiin tai kuvitteellisiin arvoihin.”

6 Tullikoodeksin 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Määritettäessä tullausarvoa 29 artiklan mukaisesti maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä:

--

- c) arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin liittyvät rojaltit ja lisenssimaksut, jotka ostajan on niiden myynnin edellytyksenä maksettava suoraan tai välillisesti, jos nämä maksut eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan;

--

2. Tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tämän artiklan mukaisesti tehtävät lisäykset saavat perustua ainoastaan puolueettomiin ja laskettavissa oleviin tietoihin.

3. Tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan voidaan tullausarvoa määritettäessä tehdä ainoastaan tässä artiklassa säädettyjä lisäyksiä.

--

5. Sen estämättä, mitä 1 kohdan c alakohdassa säädetään:

a) maksua oikeudesta jäljentää maahan tuotuja tavaroita yhteisössä ei voida lisätä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tullausarvoa määritettäessä;

eikä

b) ostajan maahan tuotujen tavaroiden jakelu- tai jälleenmyyntioikeuksista suorittamia maksuja voida lisätä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, jos nämä maksut eivät ole edellytyksenä maahan tuotujen tavaroiden myynnille yhteisöön vietäviksi.”

7 Tullikoodeksin 249 artiklassa säädetään seuraavaa:

”[Tullikoodeksikomitea] voi tutkia kaikki tullilainsäädäntöä koskevat asiat, jotka sen puheenjohtaja saattaa sen käsiteltäviksi joko omasta aloitteestaan tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä.”

Asetus N:o 2454/93

8 Asetuksen N:o 2454/93 143 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Tullikoodeksin] II osaston 3 luvun säännöksiä ja tämän osaston säännöksiä sovellettaessa henkilöiden katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään ainoastaan, jos:

--

f) kolmas osapuoli valvoo molempia suoraan tai välillisesti;

--”

9 Kyseisen asetuksen 145 §:n 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Kun myyjä tavarahan vapaaseen liikkeeseen luovutuksen jälkeen muuttaa tavarasta tosiasias-
maksettua tai maksettavaa hintaa ostajan hyväksi, niin muutos voidaan ottaa huomioon määritettäessä
[tulli]koodeksin 29 artiklan mukaista tullausarvoa, jos tulliviranomaisten hyväksymällä tavalla
osoitetaan, että

a) tavara on ollut viallinen [tulli]koodeksin 67 artiklassa tarkoitettuna ajankohtana;

b) myyjä on tehnyt muutoksen tavarasta ennen sen vapaaseen liikkeeseen luovutusta tehdyn
myyntisopimuksen takuuta koskevien sopimusvelvoitteiden mukaisesti; ja

c) että tavarahan viallisuutta ei ole jo otettu huomioon kyseisessä myyntisopimuksessa.

3. Edellä 2 kohdan mukaisesti muutettu, tavarasta tosiasiaassa maksettu tai maksettava hinta voidaan ottaa huomioon, jos muutos on tehty 12 kuukauden kuluessa tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevan ilmoituksen hyväksymisestä.”

10 Mainitun asetuksen 156 a artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tulliviranomaiset voivat asianomaisen pyynnöstä sallia, että seuraavat erät ja maksut määritetään soveltuvilla erityisperusteilla:

- [tulli]koodeksin 32 artiklan 2 kohdasta poiketen tietyt erät, jotka on lisättävä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, vaikka ne eivät olisi laskettavissa tullivelan syntymishetkellä,
- [tulli]koodeksin 33 artiklasta poiketen tietyt maksut, joita ei sisällytetä tullausarvoon, sellaisissa tapauksissa, joissa näiden maksujen määriä ei ilmoiteta erikseen tullivelan syntymishetkellä,

Tällaisissa tapauksissa ilmoitettua tullausarvoa ei pidetä 254 artiklan toisessa luettelukohdassa tarkoitettuna väliaikaisena arvona.”

11 Saman asetuksen 157 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. [Tulli]koodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ’rojalteilla ja lisenssimaksuilla’ tarkoitetaan erityisesti sellaisten oikeuksien käytöstä suoritettavia maksuja, jotka liittyvät

- maahantuodun tavarantoiminnan valmistukseen (erityisesti patentit, piirustukset, mallit ja valmistukseen liittyvä taitotieto)

taikka

- maahantuodun tavarantoiminnan myyntiin vientiä varten (erityisesti kaupalliset merkit tai tavaramerkit, rekisteröidyt mallit)

tai

- maahantuodun tavarantoiminnan käyttöön tai jälleenmyyntiin (erityisesti tekijänoikeudet, maahantuotuun tavaraan erottamattomasti sisältyvät valmistusmenetelmät).

2. Jos maahantuodun tavarantoiminnan tullausarvo määritetään [tulli]koodeksin 29 artiklan säännösten mukaisesti, rojaltilta tai lisenssimaksu voidaan lisätä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ainoastaan, jos tämä maksu

- liittyy arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan

ja

- muodostaa kyseisen tavarantoiminnan myyntiehdon,

riippumatta [tulli]koodeksin 32 artiklan 5 kohdassa mainituista tapauksista.”

12 Asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos rojaltilt tai lisenssimaksut osittain liittyvät maahantuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai aineosiin taikka tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, voidaan asianmukainen erittely tehdä ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella liitteessä 23 esitetyn [tulli]koodeksin 32 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevan huomautuksen mukaisesti.”

13 Kyseisen asetuksen 160 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun ostaja maksaa rojaltilt tai lisenssimaksun kolmannelle osapuolelle, 157 artiklan 2 kohdassa säädettyjen edellytysten katsotaan täyttyneen ainoastaan, jos myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suorittamaan tämän maksun.”

14 Mainitun asetuksen 161 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos rojaltilt tai lisenssimaksun määrän laskentamenetelmä perustuu maahantuodun tavaran hintaan, on tämän rojaltilt tai lisenssimaksun maksamisen katsottava liittyvän arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan, jollei toisin osoiteta.

Jos rojaltilt tai lisenssimaksun määrä kuitenkin lasketaan riippumatta maahantuodun tavaran hinnasta, tämän rojaltilt tai lisenssimaksun maksaminen voi liittyä arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan.”

15 Saman asetuksen 254 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaranhaltijan pyynnöstä tulliviranomaiset voivat hyväksyä vapaaseen liikkeeseen luovuttamista koskevat ilmoitukset, joissa ei ole kaikkia liitteessä 37 säädettyjä tietoja.

Näissä ilmoituksissa on kuitenkin oltava ainakin liitteessä 30 A säädettyt epätäydellistä ilmoitusta koskevat tiedot.”

16 Asetuksen N:o 2454/93 256 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Määräaika, jonka tulliviranomaiset myöntävät tavaranhaltijalle ilmoitusta vastaanotettaessa puuttuvien tietojen tai asiakirjojen toimittamiseksi, ei saa olla pitempi kuin yksi kuukausi ilmoituksen vastaanottopäivästä.

--

Jos kyseessä on tullausarvoa koskevien puuttuvien tietojen tai asiakirjojen toimittaminen, tulliviranomaiset voivat, silloin kun se osoittautuu välttämättömäksi, asettaa pitemmän määräajan tai pidentää aikaisemmin asetettua määräaikaa. Kokonaismääräaikaa myönnettäessä on otettava huomioon voimassa olevat vanhentumismääräajat.”

17 Kyseisen asetuksen 257 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos ilmoitus sisältää 254 artiklan säännösten mukaisesti väliaikaisen arvoilmoituksen, tulliviranomaisten on:

- välittömästi kirjattava tileihin tämän ilmoituksen perusteella laskettujen tullien määrä,
- vaadittava tarvittaessa riittävän vakuuden antamista tämän määrän ja tavaroista mahdollisesti lopulta kannettavan määrän välisen eron kattamiseksi.”

18 Mainitun asetuksen 259 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaranhaltija voi joko täydentää 254–257 artiklassa määritellyin edellytyksin vastaanotettua epätäydellistä ilmoitusta tai tulliviranomaisten suostumuksella korvata sen toisella koodeksin 62 artiklassa säädettyjä edellytyksiä vastaavalla ilmoituksella.”

19 Asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 23 olevassa tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaan liittyvässä tullausarvon tulkintaa koskevassa huomautuksessa mainitaan seuraavaa:

”32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa mainittuihin rojalteihin ja lisenssimaksuihin voi kuulua muun muassa patentteihin, tavaramerkkeihin ja kaupallisiin merkkeihin sekä tekijänoikeuksiin liittyvät maksut.”

20 Samassa liitteessä olevassa tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohtaan liittyvässä tullausarvon tulkintaa koskevassa huomautuksessa mainitaan seuraavaa:

”Jollei käytettävissä ole puolueettomia ja laskettavissa olevia tietoja 32 artiklassa säädettyistä lisäyksistä, kauppaa-arvoa ei voida määrittää 29 artiklan säännösten perusteella. Tällainen voi olla esimerkiksi seuraava tapaus: rojaltilta maksetaan tuontimaan myyntihinnan perusteella litralta tiettyä tuotetta, jota on tuotu tähän maahan kiloittain ja joka valmistettiin liuokseksi maahantuonnin jälkeen; jos rojaltilta perustuu osaksi maahantuotuun tavaraan ja osaksi muihin tekijöihin, jotka eivät mitenkään liity maahantuotuun tavaraan (esimerkiksi, jos maahantuotu tavara sekoitetaan kotimaasta peräisin oleviin aineosiin, niin että se ei enää ole tunnistettavissa, tai jos rojaltilta ei voida erottaa ostajan ja myyjän välisistä erityisistä rahoitusjärjestelyistä), olisi perusteetonta yrittää tehdä rojaltilta vastaavaa lisäystä; jos tällaisen rojaltilta määrä perustuu ainoastaan maahantuotuun tavaraan ja jos rojaltilsumman määrä voidaan laskea helposti, voidaan tarvittava lisäys tehdä tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaan hintaan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

21 GE Medical Systems Deutschland GmbH & Co. KG (jäljempänä GE Saksa) ja Monogram Licensing International Inc. (jäljempänä M), jotka molemmat kuuluvat General Electrics -konserniin (jäljempänä GE-konserni), tekivät vakiomuotoisen lisenssisopimuksen.

22 Kyseisen sopimuksen II A artiklan mukaan M antoi GE Saksalle maksullisen lisenssin, johon ei liittynyt yksinoikeutta, GE-konsernin tavaramerkin (jäljempänä GE-tavaramerkki) käyttämiseen GE Saksan valmistamissa ja myymissä tuotteissa ja sen suorittamissa palveluissa, joissa oli noudatettava tarkasti osapuolten välillä sovittuja laatuvaatimuksia. Lisäksi M myönsi GE Saksalle maksuttoman lisenssin, johon ei liittynyt yksinoikeutta, GE-tavaramerkin pitämiseen tämän vapaan harkinnan mukaan esillä tavaroiden jälleenmyynnissä GE-konsernin muille tytäryhtiöille, koe- tai näytekäytössä tai jätteeksi ohjaamisessa. GE Saksan sallittiin myös käyttää lisenssimaksutta kyseisellä tavaramerkillä varustettuja tuotteita kaupallisissa suhteissaan sellaisten muiden GE-konserniin kuuluvien yhtiöiden kanssa, joiden myös oli sallittu käyttää GE-tavaramerkkiä M:n ja GE Saksan välisessä lisenssisopimuksessa sovitun kaltaisin ehdoin.

23 Sen takaamiseksi, että GE Saksan valmistamat ja myymät tavarat sekä sen suorittamat palvelut vastaavat osapuolten välillä sovittuja tiukimpia laatuvaatimuksia, M:llä oli laajat valvontavaltuudet ja laatuvaatimusten noudattamatta jättämisen tapauksessa oikeus irtisanoa sopimus lyhyellä irtisanomisajalla. Lisenssisopimuksen II A artiklan mukaisten lisenssimaksujen eräpäiväksi oli asetettu kunkin kalenterivuoden joulukuun 31. päivä. Mainittujen lisenssimaksujen määrä oli 0,95 prosenttia GE Saksan vuosiliikevaihdosta GE-tavaramerkin käytön osalta ja 0,05 prosenttia GE Saksan liikevaihdosta GE-konsernin liikenimen käytön osalta.

- 24 Tullitoimipaikka totesi ajanjaksolta 1.10.2007–31.12.2009 tehtyä tullitarkastusta koskevassa 8.9.2010 päivätyssä kertomuksessa, että GE Saksa oli ostanut GE-konserniin kuuluvilta yhtiöiltä kolmansista maista peräisin olevia tavaroita mutta oli tullitoimipaikan mukaan perusteettomasti jättänyt ilmoittamatta kyseisiin tavaroihin liittyviä lisenssimaksuja niiden tullausarvon määrittämistä varten. Näin ollen tullitoimipaikka antoi 30.9.2010 määräyksen 14 985,09 euron tuontitullien kantamisesta.
- 25 Tuontitullit maksettuaan GE Saksa haki 21.7.2011 niiden palauttamista tullikoodeksin 236 artiklan nojalla perusteenaan se, ettei lisenssisopimuksen nojalla maksettuja lisenssimaksuja tullikoodeksin 32 artiklan mukaan lisätä kyseessä olevien tavaroiden tullausarvoon.
- 26 Tullitoimipaikka hylkäsi 9.3.2015 tekemällään päätöksellä GE Saksan esittämän palauttamisvaatimuksen perusteenaan se, että tullausarvojen määrittämisessä käytetyt viitearvot olivat oikeat.
- 27 GE Saksan yleisseuraannon saajaksi tuli tänä aikana 31.8.2011 GE Healthcare.
- 28 GE Healthcare nosti 11.3.2015 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen tullitoimipaikan 9.3.2015 tekemästä päätöksestä. Kyseinen tuomioistuin, jonka on sovellettava tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdtaa käsiteltäväkseen saatetussa asiassa, on epävarma kyseisen säännöksen täsmällisestä sisällöstä.
- 29 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko [tullikoodeksin] 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen rojalttien tai lisenssimaksujen sisällyttäminen tullausarvoon, vaikka rojalttien tai lisenssimaksujen syntyminen ei ollut tiedossa sopimuksen tekoajankohtana eikä tullivelan syntymisen kannalta merkityksellisenä ajankohtana, joka riidanalaisessa tapauksessa määräytyy [tulli]koodeksin 201 artiklan 2 kohdan ja 214 artiklan 1 kohdan perusteella?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen tavaramerkkien lisenssimaksut liittyä maahantuotuihin tavaroihin, vaikka niitä maksetaan myös palveluista ja yhteisen konsernin nimen keskeisen osan käytöstä?
- 3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voivatko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen tavaramerkkien lisenssimaksut olla tullikoodeksin 32 artiklan 5 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna edellytyksenä maahan tuotujen tavaroiden myynnille yhteisöön vietäviksi, vaikka niiden maksamista on pyytänyt ja ne on maksanut myyjään ja ostajaan etuyhteydessä oleva yritys?
- 4) Mikäli kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi ja lisenssimaksut liittyvät, kuten käsiteltävässä asiassa, osittain maahantuotuihin tavaroihin ja osittain tuonnin jälkeisiin palveluihin, seuraako [asetuksen N:o 2454/93] 158 artiklan 3 kohdan ja [saman asetuksen] liitteessä 23 esitetyn tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevan huomautuksen mukaisesti ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella tehtävästä asianmukaisesta erittelystä, että ainoastaan tullikoodeksin 29 artiklan mukainen tullausarvo voidaan oikaista, vai voidaanko siinä tapauksessa, ettei tullausarvoa voida määrittää tämän 29 artiklan perusteella, tullikoodeksin 31 artiklan mukaisessa tullausarvon määrittelyssä käyttää myös [asetuksen N:o 2454/93] 158 artiklan 3 kohdassa säädettyä erittelyä, mikäli näitä kustannuksia ei muuten otettaisi huomioon?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomautuksia

- 30 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tullausarvon määrittämisestä annettujen Euroopan unionin säännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on näet ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, 30 kohta ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 23 ja 26 kohta).
- 31 Erityisesti on mainittava, että tullikoodeksin 29 artiklan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään lähtökohtaisesti niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, kuitenkin tarvittaessa tullikoodeksin 32 artiklan mukaisesti tehtävien tarkistusten jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2013, Christodoulou ym., C-116/12, EU:C:2013:825, 38, 44 ja 50 kohta ja tuomio 21.1.2016, Stretinskis, C-430/14, EU:C:2016:43, 15 kohta).
- 32 Tullikoodeksin 32 kohdassa täsmennetään, mitä maahantuoduista tavaroista todella maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä niiden tullausarvon määrittämiseksi. Niinpä kyseisen säännöksen 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että todella maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä arvonmäärittämisestä kohteena oleviin tavarihin liittyvät rojalit ja lisenssimaksut, jotka ostajan on tavaroiden myynnin edellytyksenä maksettava suoraan tai välillisesti, jos nämä maksut eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan.
- 33 Asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 1 kohdan mukaan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ”rojalteilla ja lisenssimaksuilla” tarkoitetaan erityisesti sellaisten oikeuksien käytöstä suoritettavia maksuja, jotka liittyvät kyseessä olevan maahantuodun tavaran myyntiin vientiä varten – erityisesti kaupalliset merkit tai tavaramerkit ja rekisteröidyt mallit – tai tällaisen tavaran käyttöön tai jälleenmyyntiin – erityisesti tekijänoikeudet ja mainittuun tavaraan erottamattomasti sisältyvät valmistusmenetelmät.
- 34 Asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdassa puolestaan täsmennetään, että rojalit tai lisenssimaksut voidaan lisätä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ainoastaan, jos maksu yhtäältä liittyy arvonmäärittämisestä kohteena olevaan tavaraan ja toisaalta muodostaa kyseisen tavaran myyntiehdon.
- 35 Tämän seurauksena tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä tarkistusta sovelletaan, kun seuraavat kolme kumulatiivista edellytystä täyttyvät: ensimmäiseksi se, etteivät rojalit tai lisenssimaksut sisälly tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, toiseksi se, että ne liittyvät arvonmäärittämisestä kohteena olevaan tavaraan, ja kolmanneksi se, että ostajan on maksettava kyseiset rojalit tai lisenssimaksut arvonmäärittämisestä kohteena olevan tavaran myyntiehtona.
- 36 Nyt käsiteltävässä asiassa on ensimmäisen edellytyksen osalta ennakkoratkaisupyynnön perusteella riidatonta, ettei GE Healthcare pääasiassa kyseessä olevan lisenssisopimuksen määräysten mukaan sisällyttänyt GE-tavaramerkin käyttöön liittyviä rojalteja ja lisenssimaksuja arvonmäärittämisestä kohteena olevien tavaroiden tullausarvoon.

Ensimmäinen ja toinen kysymys

- 37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, koska ne koskevat toista edellä 35 kohdassa luetelluista edellytyksistä, olennaisilta osin sitä, onko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tulkittava siten, että rojaltit tai lisenssimaksut ”liittyvät arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin”, kun yhtäältä sopimuksen tekohetkellä tai tullivelan syntyhetkellä ei ole mahdollista määrittää kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen määrää ja kun toisaalta mainitut rojaltit tai lisenssimaksut liittyvät ainoastaan osittain arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin.
- 38 Kysymykseen vastaamiseksi on tutkittava ensimmäiseksi, liittyvätkö rojaltit tai lisenssimaksut tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin”, vaikka sopimuksen tekohetkellä tai tullivelan syntyhetkellä ei ole mahdollista määrittää kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen määrää.
- 39 Tässä yhteydessä on mainittava ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että pääasiassa kyseessä olevassa lisenssisopimuksessa määrättiin GE Saksan velvollisuudesta maksaa GE-tavaramerkin käyttöön liittyviä rojalteja ja lisenssimaksuja maahantuomistaan tavaroista, poikkeuksena tietyt tavarat, joita voitiin maksutta käyttää kyseisellä tavaramerkillä varustettuna, kuten GE-konsernin muille tytäryhtiöille jälleenmyytävät tavarat sekä koe- ja näytekäyttöön ja jätteen ohjattavat tavarat.
- 40 Tässä tilanteessa rojaltit ja lisenssimaksut liittyvät julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa esittämällä tavalla tosiasiallisesti arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, vaikka niiden tarkkaa määrää ei olisi voitu määrittää mainitun sopimuksen tehohetkellä tai myöhemmin tulli-ilmoituksen vastaanottamisen tai tullivelan syntymisen yhteydessä.
- 41 Siitä, onko maksettavien rojaltien tai lisenssimaksujen tarkka määrä todettava tullivelan syntyhetkellä, on erityisesti todettava, ettei tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa aseteta mitään tätä koskevaa vaatimusta.
- 42 Sen sijaan asetuksen N:o 2454/93 156 a artiklan 1 kohdassa säädetään, että tulliviranomaiset voivat asianomaisen pyynnöstä ja poikkeuksena tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdasta sallia, että tietyt maksut, jotka on lisättävä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan mutta joita ei voida määrittää tullivelan syntymishetkellä, määritetään soveltuvilla erityisperusteilla.
- 43 Lisäksi asetuksen N:o 2454/93 254 artiklassa säädetään tavaranhaltijan mahdollisuudesta antaa tulliviranomaisten suostumuksella epätäydellinen tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva ilmoitus, jossa voidaan kyseisen asetuksen 257 artiklan 3 kohdan mukaan antaa maahantuotavia tavaroita koskeva väliaikainen arvoilmoitus, jota voidaan täydentää myöhemmin mainitun asetuksen 256, 257 ja 259 artiklan mukaisesti.
- 44 Tullikoodeksin 247 a artiklassa tarkoitettun tullikoodeksikomitean (jäljempänä tullikoodeksikomitea) (tullausarvoa käsittelevä jaosto) huomautuksen nro 3, joka koskee rojaltien ja lisenssimaksujen vaikutusta tullausarvoon, 14 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Rojaltit ja lisenssimaksut lasketaan yleensä arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuonnin jälkeen. Tällöin vaihtoehtona on joko lykätä lopullista tullausarvon määrittämistä [asetuksen N:o 2454/93] 257 artiklan 3 kohdan mukaisesti tai määrittää yleinen tarkistus edustavan ajanjakson aikana tehtyjen ja säännöllisesti päivitettyjen toteamusten perusteella. Tämä ratkaistaan maahantuojien ja tulliviranomaisten sopimuksella.”

- 45 Vaikka tullikoodeksikomitean päätelmät eivät ole oikeudellisesti sitovia, ne ovat kuitenkin merkittävä keino sen varmistamisessa, että jäsenvaltioiden tulliviranomaiset soveltavat tullikoodeksia yhtenäisesti, ja niiden voidaan sellaisina katsoa olevan pätevä keino tullikoodeksin tulkinnassa (tuomio 6.2.2014, Humeau Beaupréau, C-2/13, EU:C:2014:48, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Niinpä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ei edellytetä, että rojaltien tai lisenssimaksujen määrä on määritettävä lisenssisopimuksen tekemishetkellä tai tullivelan syntymishetkellä, jotta kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen voitaisiin katsoa liittyvän arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin.
- 47 Toiseksi on tutkittava, voidaanko rojaltien tai lisenssimaksujen katsoa liittyvän arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, vaikka ne liittyisivät niihin ainoastaan osittain. Nyt käsiteltävässä asiassa rojalit tai lisenssimaksut maksettiin nimittäin myös pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden maahantuontia myöhempien palvelujen suoritusten sekä konsernin, johon tavaranhaltija kuului, liiketunnuksen käyttämisen perusteella.
- 48 Tässä yhteydessä on mainittava, että asetuksen N:o 2454/93 161 artiklan toisessa alakohdassa säädetään, että jos rojalit tai lisenssimaksun määrä lasketaan riippumatta maahantuodun tavarain hinnasta, tämän rojalit tai lisenssimaksun maksaminen voi silti liittyä arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan.
- 49 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että nyt käsiteltävässä asiassa rojaltien tai lisenssimaksujen määrä riippuu lisenssisopimuksen mukaisesti maahantuotujen tavaroiden kolmansille myynnin yhteydessä saavutetun liikevaihdon prosenttiosuudesta. Tästä seuraa, että kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen maksaminen ”liittyy” 161 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin.
- 50 Tällaista toteamusta ei voida saattaa kyseenalaiseksi sillä perusteella, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan rojalit ja lisenssimaksut liittyvät myös sitä ajankohtaa, jolloin GE Saksa tuo mainitut tavarat maahan, myöhempiin palvelujen suorituksiin sekä siihen, että kyseinen yhtiö käyttää GE-konsernin liiketunnusta.
- 51 Asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa nimittäin säädetään, että jos rojalit tai lisenssimaksut osittain liittyvät maahantuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai aineosiin taikka tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, voidaan asianmukainen erittely tehdä ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 23 esitetyn tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevan huomautuksen mukaisesti.
- 52 Näin ollen asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että maksettavien rojaltien tai lisenssimaksujen voidaan katsoa liittyvän osittain tavaroihin ja osittain maahantuonnin jälkeisiin palvelujen suorituksiin, jolloin voidaan soveltaa tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä tarkistusta, vaikka kyseiset rojalit tai lisenssimaksut liittyisivät vain osittain maahantuotuihin tavaroihin, ja kyseinen tarkistus on tällöin toteutettava sellaisten objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella, jotka mahdollistavat kyseisiin tavaroihin liittyvien rojaltien tai lisenssimaksujen määrän määrittämisen.
- 53 Niinpä on katsottava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan rojalit tai lisenssimaksut voivat kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”liittyä arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin”, vaikka kyseiset rojalit tai lisenssimaksut liittyisivät mainittuihin tavaroihin ainoastaan osittain.

54 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava yhtäältä siten, että siinä ei edellytetä, että rojaltien tai lisenssimaksujen määrä on määritettävä lisenssisopimuksen tekemishetkellä tai tullivelan syntymishetkellä, jotta kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen voitaisiin katsoa liittyvän arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, ja toisaalta siten, että sen perusteella on mahdollista, että mainitut rojalit tai lisenssimaksut ”liittyvät arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin”, vaikka kyseiset rojalit tai lisenssimaksut liittyisivät mainittuihin tavaroihin ainoastaan osittain.

Kolmas kysymys

55 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään, joka koskee kolmatta edellä 35 kohdassa luetelluista edellytyksistä, olennaisilta osin sitä, onko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja asetuksen N:o 2454/93 160 artiklaa tulkittava siten, että rojalit tai lisenssimaksut muodostavat arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehdon”, jos kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen maksamista vaatii saman konsernin sisällä yritys, joka on etuyhteydessä sekä myyjään että ostajaan ja jonka hyväksi maksut suoritetaan.

56 On muistutettava, että asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdan, jossa täsmennetään tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisedellytykset, mukaan rojalit tai lisenssimaksut on lisättävä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ainoastaan, jos tämä maksu yhtäältä liittyy arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan ja toisaalta muodostaa kyseisen tavarantoiminnan myyntiehdon.

57 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tai asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdassa ei kuitenkaan täsmennetä, mitä maahantuotujen tavaroiden ”myyntiehdolla” tarkoitetaan.

58 Tässä yhteydessä on mainittava, että tullikoodeksikomitean (tullausarvoa käsittelevä jaosto) huomautuksen nro 3, joka koskee rojaltien ja lisenssimaksujen vaikutusta tullausarvoon, 12 kohdassa todetaan, että ”on selvítettävä, onko myyjä valmis myymään tavarat saamatta rojalit tai lisenssimaksua. Edellytys voi olla eksplisiittinen tai implisiittinen. Valtaosassa tapauksia lisenssisopimuksessa täsmennetään, onko maahantuotavien tavaroiden myynnistä maksettava rojalit tai lisenssimaksua. Tästä määrääminen sopimuksessa ei ole kuitenkaan olennaista”.

59 Kyseisessä huomautuksessa mainitut seikat on otettava huomioon, kuten edellä 45 kohdasta ilmenee.

60 Tässä tilanteessa on katsottava, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa, että rojalit tai lisenssimaksun maksaminen on arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehto”, jos rojalit tai lisenssimaksun maksamisella on myyjän tai siihen etuyhteydessä olevan henkilön ja ostajan välisessä liikesuhteessa myyjälle sellainen merkitys, ettei se ilman kyseistä maksua myisi tavaroita, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

61 Pääasiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että lisenssinantaja eli M, joka oli etuyhteydessä sekä myyjään että ostajaan, sai myyjiin tavaroihin liittyvät rojalit tai lisenssimaksut hyväkseen. Kyseinen edunsaaja oli siten nyt käsiteltävässä asiassa sama yritys kuin se, joka vaati kyseisten tavaroiden ostajaa maksamaan niihin liittyvät rojalit tai lisenssimaksut, ja kyseiset kolme yritystä kuuluivat samaan GE-konserniin, ja konsernin emoyhtiö käytti niissä välitöntä tai välillistä määräysvaltaa.

62 Tässä yhteydessä on mainittava asetuksen N:o 2454/93 160 artiklassa säädettävän, että silloin, kun ostaja maksaa rojalit tai lisenssimaksun kolmannelle osapuolelle, mainitun asetuksen 157 artiklan 2 kohdassa säädettyjen edellytysten katsotaan täyttyneen ainoastaan, jos myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suorittamaan tämän maksun.

- 63 Niinpä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, täyttyykö asetuksen N:o 2454/93 160 artiklassa säädetty edellytys siinä tilanteessa, jossa ”kolmas”, jolle rojalti tai lisenssimaksu on maksettava, ja myyjään ”etuyhteydessä oleva henkilö” ovat yksi ja sama henkilö.
- 64 Tässä yhteydessä on mainittava, että GE Healthcare esittää, että asetuksen N:o 2454/93 160 artiklan saksankielisen version mukaan henkilö, joka vaatii rojaltin tai lisenssimaksun maksamista, ja kolmas, jolle kyseinen rojalti tai lisenssimaksu on maksettava, eivät voi olla yksi ja sama henkilö.
- 65 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että jossakin kielitoisinnossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa tältä osin etusijaa muihin kielitoisintoihin nähden. Tällainen lähestymistapa ei nimittäin vastaisi unionin oikeuden yhtenäisen soveltamisen vaatimusta. Erikielisten toisintojen poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on (ks. tuomio 15.11.2011, *Kurcums Metal*, C-558/11, EU:C:2012:721, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 66 Kuten julkisasiamies täsmentää ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, asetuksen N:o 2454/93 160 artiklan mihinkään muuhun kieliversioon ei kuitenkaan sisälly toista viittausta ”kolmanteen osapuoleen”, jolle rojaltit tai lisenssimaksut on maksettava.
- 67 Lisäksi on mainittava, kuten myös julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa, ettei se, ettei myyjään etuyhteydessä olevaa henkilöä voida pitää asetuksen N:o 2454/93 160 artiklassa tarkoitettuna ”kolmantena osapuolena”, tarkoita, ettei rojaltien tai lisenssimaksujen maksaminen muodosta tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua maahantuotujen tavaroiden ”myynnin edellytystä” (ts. myyntiehtoa).
- 68 Sen sijaan on tutkittava, käyttääkö myyjään etuyhteydessä oleva henkilö myyjä- tai ostajayhtiössä sellaista määräysvaltaa, jonka ansiosta se voi varmistaa, että tavaroiden, joihin sen lisenssioikeus liittyy, maahantuonnin edellytyksenä on, että sille maksetaan kyseisiin tavaroihin liittyvä rojalti tai lisenssimaksu.
- 69 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava tämä pääasiassa.
- 70 Lisäksi on mainittava, että tullikoodeksikomitean (tullausarvoa käsittelevä jaosto) huomautuksen nro 3, joka koskee rojaltien ja lisenssimaksujen vaikutusta tullausarvoon, 13 kohdassa todetaan, että ”jos tavaroita ostetaan tietyltä henkilöltä ja rojaltit tai lisenssimaksut maksetaan toiselle henkilölle, niiden maksamista voidaan silti pitää tavaroiden myyntiehtona – –. Myyjän tai siihen etuyhteydessä olevan henkilön voidaan katsoa vaativan, että ostaja suorittaa kyseisen maksun, kun esimerkiksi ylikansallisessa konsernissa tavaroita ostetaan yhdeltä konserniyhtiöltä mutta maksu on suoritettava toiselle saman konsernin yhtiölle. Samoin on silloin, kun myyjä on maksujen saajan lisenssin ostaja ja maksujen saaja valvoo myyntiehtoja”.
- 71 Kolmanteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja asetuksen N:o 2454/93 160 artiklaa on tulkittava siten, että rojaltit tai lisenssimaksut muodostavat arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehdon”, jos kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen maksamista vaatii saman konsernin sisällä yritys, joka on etuyhteydessä sekä myyjään että ostajaan ja jonka hyväksi maksut suoritetaan.

Neljäs kysymys

- 72 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä tarkoitettut tarkistus- ja erittelytoimenpiteet voidaan toteuttaa, jos kyseessä olevien tavaroiden tullausarvo on määritetty tullikoodeksin 29 artiklan soveltamisen sijasta sen 31 artiklassa säädetyllä toissijaisella menetelmällä.
- 73 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Düsseldorfin keskustullitoimipaikka ei ollut saanut useiden vuotta 2009 edeltäneiden verovuosien osalta tarpeellisia tietoja voidakseen tehdä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaan perustuvan tarkistuksen tullikoodeksin 29 artiklassa säädetyllä menetelmällä laskettuun kaupp-arvoon. Tämän seurauksena tullikoodeksin 31 artiklassa tarkoitettua tullausarvon määrittämismenetelmää käytettiin, koska tullikoodeksin 29 ja 30 artiklassa säädetyt menetelmiä ei lähtökohtaisesti voitu soveltaa.
- 74 Koska tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että tarkistus voidaan toteuttaa tullausarvon määrittämiseksi ainoastaan tullikoodeksin 29 artiklan mukaisesti, nousee esiin kysymys siitä, voidaanko kyseistä tarkistusta ja tarkemmin asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa säädettyä erittelyä soveltaa myös, jos maahantuodun tavaran tullausarvo on määritetty tullikoodeksin 31 artiklassa säädetyllä menetelmällä.
- 75 On muistutettava, että jos tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 29 artiklan mukaisesti maahantuotujen tavaroiden kaupp-arvon avulla, tullausarvon määrittäminen suoritetaan tullikoodeksin 30 artiklan säännösten mukaisesti soveltamalla järjestyksessä viimeksi mainitun artiklan 2 kohdan a–d alakohdassa säädetyt menetelmiä (tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 76 Siinä tapauksessa, ettei maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa ole mahdollista määrittää myöskään tullikoodeksin 30 artiklan perusteella, tullausarvon määrittäminen suoritetaan tullikoodeksin 31 artiklan säännösten mukaisesti (tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 77 Näin ollen sekä tullikoodeksin 29–31 artiklan sanamuodosta että siitä järjestyksestä, jossa tullausarvon määrittämistä koskevia perusteita on sovellettava näiden artiklojen nojalla, seuraa, että näiden säännösten välillä on toissijaisuussuhde. On näet niin, että vasta, jos tullausarvoa ei voida määrittää tiettyä säännöstä soveltamalla, on sovellettava sitä vahvistetussa järjestyksessä välittömästi seuraavaa säännöstä (tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 78 Tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdassa säädetään, että maahantuotavien tavaroiden tullausarvo on määritettävä unionissa käytävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat siinä lueteltuihin kansainvälisiin sopimuksiin ja tullikoodeksin 3 luvun säännöksiin sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia.
- 79 Tässä yhteydessä on mainittava, kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, että tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdassa oleva viittaus tullikoodeksin 3 lukuun osoittaa, että kyseisen luvun yleisiä säännöksiä, joihin sen 32 artikla kuuluu, sovelletaan myös siinä tapauksessa, että maahantuodun tavaran tullausarvo lasketaan tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan mukaisesti.
- 80 Kuten edellä 30 kohdasta ilmenee, tavaran arvonmäärittämisestä annettujen unionin säännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa suljetaan pois omavaltaisten ja kuvitteellisten tullausarvojen käyttäminen. Tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohtaa koskevien, asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 23 olevien tullausarvon tulkintaa koskevien huomautusten 2 kohdan mukaan mainitun 31 artiklan 1 kohdan nojalla sovellettavien arviointimenetelmien olisi

oltava sellaisia, jotka määritetään kyseisen koodeksin 29 artiklassa ja 30 artiklan 1 ja 2 kohdassa, mutta ”kohtuullinen joustavuus” näitä menetelmiä sovellettaessa olisi tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan tavoitteiden ja säännösten mukaista (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, 60 kohta).

- 81 Kun otetaan huomioon tarve määrittää tullausarvo siinä tilanteessa, että yritys ei anna täydellisiä tietoja kyseessä olevista verovuosista, ja mainittujen tulkintaa koskevien huomautusten 2 kohdassa mainittu ”kohtuullinen joustavuus”, on myönnettävä, että yrityksen muita verovuosia koskevien tietojen huomioon ottaminen voi olla sellainen unionissa käytettävissä oleva tieto, jota voidaan tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan nojalla pitää tullausarvon määrittämisperusteena. Viittauksessa kyseisiin tietoihin on nimittäin kyse tavasta määrittää mainittu arvo menetelmällä, joka on samalla mainitun 31 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla ”kohtuullinen” ja niihin kansainvälisiin sopimuksiin ja säännöksiin sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukainen, joihin samassa 31 artiklan 1 kohdassa viitataan (ks. analogisesti tuomio 28.2.2008, Carboni e derivati, C-263/06, EU:C:2008:128, 61 kohta).
- 82 Asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa puolestaan säädetään, että jos rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät maahantuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin maahantuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai aineosiin taikka tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, voidaan asianmukainen erittely tehdä ”ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella” asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 23 esitetyn tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevan huomautuksen mukaisesti.
- 83 Edellä 81 kohdasta sekä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 91 kohdasta ilmenee, että kyseessä olevan yrityksen muihin verovuosiin liittyviä tietoja voidaan pitää asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla ”objektiivisinä ja laskettavissa olevina” ja että mainitun artiklan mukaista erittelyä voidaan näin ollen soveltaa.
- 84 Lisäksi on mainittava, että toisenlainen ratkaisu voisi Euroopan komission ja Saksan hallituksen väittämällä tavalla antaa perusteetonta etua sellaisille maahantuojille, jotka kieltäytyvät toimittamasta täydellisiä tietoja ja estävät näin maahantuotujen tavaroiden tullausarvon asianmukaisen määrittämisen.
- 85 Neljänteen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä tarkoitettut tarkistus- ja erittelytoimenpiteet voidaan toteuttaa, jos kyseessä olevien tavaroiden tullausarvo on määritetty tullikoodeksin 29 artiklan soveltamisen sijasta sen 31 artiklassa säädetyllä toissijaisella menetelmällä.

Oikeudenkäyntikulut

- 86 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston asetuksella (EY) N:o 1791/2006, 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava yhtäältä siten, että siinä ei edellytetä, että rojaltien tai lisenssimaksujen määrä on määritettävä lisenssisopimuksen**

tekemishetkellä tai tullivelan syntymishetkellä, jotta kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen voitaisiin katsoa liittyvän arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, ja toisaalta siten, että sen perusteella on mahdollista, että mainitut rojaltit tai lisenssimaksut ”liittyvät arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin”, vaikka kyseiset rojaltit tai lisenssimaksut liittyisivät mainittuihin tavaroihin ainoastaan osittain.

- 2) Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1791/2006, 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.2006 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 1875/2006, 160 artiklaa on tulkittava siten, että rojaltit tai lisenssimaksut muodostavat arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehdon”, jos kyseisten rojaltien tai lisenssimaksujen maksamista vaatii saman konsernin sisällä yritys, joka on etuyhteydessä sekä myyjään että ostajaan ja jonka hyväksi maksut suoritetaan.
- 3) Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1791/2006, 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja asetuksen N:o 2454/93, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 1875/2006, 158 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä tarkoitetut tarkistus- ja erittelytoimenpiteet voidaan toteuttaa, jos kyseessä olevien tavaroiden tullausarvo on määritetty mainitun asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna, 29 artiklan soveltamisen sijasta sen 31 artiklassa säädetyllä toissijaisella menetelmällä.

Allekirjoitukset