



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

10 päivänä syyskuuta 2020\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Unionin tullikoodeksi – Asetus (EU) N:o 952/2013 –  
71 artiklan 1 kohdan b alakohta – Tullausarvo – Ohjelmistolla varustettujen elektronisten  
tuotteiden maahantuonti

Asiassa C-509/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht  
München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 6.6.2019 tekemällään päätöksellä,  
joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.7.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BMW Bayerische Motorenwerke AG

vastaaan

Hauptzollamt München,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit F. Biltgen ja N. Wahl  
(esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- BMW Bayerische Motorenwerke AG, edustajanaan U. Möllenhoff, Rechtsanwalt,
  - Hauptzollamt München, asiamiehenään G. Rittenauer,
  - Ranskan hallitus, asiamiehinään E. Toutain ja A.-L. Desjonquères,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart ja B.-R. Killmann,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL 2013, L 269, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat BMW Bayerische Motorenwerke AG (jäljempänä BMW) ja Hauptzollamt München (Münchenin päätullitoimipaikka, Saksa; jäljempänä päätullitoimipaikka) ja jossa on kyse siitä, otetaanko tullausarvossa huomioon sellaisten ohjelmistojen kehittämiskustannuksia, jotka ostaja on tarjonnut ilmaiseksi tuottajalle käytettäviksi tuotannossa ja myynnissä tavaroiden vientiä varten.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 3 Tullikoodeksin 70 artiklan, joka koskee kaupp-arvoon perustuvaa tullausarvon määrittämenetelmää, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden tullausarvon ensisijaisena perusteena käytetään kaupp-arvoa, jolla tarkoitetaan hintaa, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle; kaupp-arvoa on tarvittaessa tarkistettava.”

- 4 Tullikoodeksin 71 artiklassa, jonka otsikkona on ”Kaupp-arvon muodostuminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Kun tullausarvo määritetään 70 artiklan mukaisesti, maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä:

--

b) seuraavien tuotteiden ja palvelujen arvo aiheellisella tavalla jaoteltuna, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloitetusta tai alennettuun hintaan, käytettäviksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi, jos tämä arvo ei sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan:

- i) maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset,
- ii) työkalut, matriisit, muotit ja vastaavat maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt esineet,
- iii) maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt ainekset, ja
- iv) tekninen suunnittelu, kehittäminen, taiteellinen työ, mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta, jotka tapahtuvat muualla kuin unionissa ja ovat välttämättömiä maahantuotujen tavaroiden tuotannossa,

c) rojaltit ja lisenssimaksut, jotka liittyvät arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan ja jotka ostaja joutuu arvonmäärityksen kohteena olevan tavaran myyntiehtojen mukaan maksamaan joko suoraan tai välillisesti, siinä määrin kuin nämä rojaltit ja maksut eivät sisälly tosiasiaassa maksettuun tai maksettavaan hintaan;

--

2. Tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan 1 kohdan 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.”

### **Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys**

- 5 BMW valmistaa ajoneuvoja, jotka sisältävät ohjausyksiköjä. Viimeksi mainitut ovat peräisin eri kolmansista maista, ja ne muistuttavat sisäistä järjestelmää, joka ohjaa ajoneuvossa olevia fyysisiä laitteita.
- 6 BMW on itse kehittänyt – tai antanut Euroopan unionissa sijaitseville yrityksille tehtäväksi toimeksiannon nojalla kehittää – ohjelmiston, jolla varmistetaan ajoneuvon sovellusten ja järjestelmien sujuva viestintä ja joka on tarpeen ajoneuvon ohjausyksikön erinäisten teknisten toimenpiteiden toteuttamiseksi. Koska BMW on ohjelmiston omistaja, sen ei tarvitse maksaa siitä lisenssimaksua.
- 7 Tämä ohjelmisto annetaan ohjausyksiköiden valmistajien käyttöön ilmaiseksi. Viimeksi mainitut käyttävät sitä toimintatesteihin ennen ohjausyksiköiden toimittamista. Testiprotokolla dokumentoi sen, että ohjausyksikön ja ohjelmiston välinen vuorovaikutus tapahtuu asianmukaisesti. Sen avulla voidaan myös määrittää, ovatko virheet aiheutuneet toimituksen yhteydessä, johtuvatko ne kuljetuksesta vai ovatko ne ilmenneet ohjelmiston käyttöönoton yhteydessä. BMW:n ja ohjausyksiköiden valmistajien väliset sopimukset kattavat järjestelyn kokonaisuudessaan.
- 8 BMW maahantuo ja saattaa vapaaseen vaihdantaan unionissa ohjausyksiköt, jotka sisältävät ohjelmiston, jonka valmistaja on asentanut niihin unionin ulkopuolella.
- 9 Päättullitoimipaikan suorittamassa tullitarkastuksessa ilmeni, että BMW ilmoitti maahantuotujen ohjausyksiköiden tullausarvona ohjausyksiköiden valmistajille maksetun hinnan, jossa ei otettu huomioon ohjelmiston kehittämiskustannuksia. Päättullitoimipaikka katsoi, että nämä kustannukset oli sisällytettävä tullausarvoon, ja määräsi 25.9.2018 tekemällään tuontitullipäätöksellä 2 748,08 euron suuruisen tuontitullin tammikuussa 2018 vapaaseen liikkeesseen luovutetuista tavaroista.
- 10 BMW valitti tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.
- 11 Tässä tilanteessa Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) on epävarma siitä, miten tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdasta on tulkittava, kun on kyse ohjelmistojen kehittämisestä aiheutuvien kustannusten huomioon ottamisesta, ja siitä, onko mahdollisesti tarpeen ottaa huomioon tuojan tuottajaan sitovat sopimusmääräykset, jotta voidaan määrittää, mitä tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan alakohdasta on sovellettava tullausarvon korjaamiseksi käsiteltävässä asiassa, ja tästä syystä se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko Euroopan unionissa luodun sellaisen ohjelmiston kehittämiskustannukset, jonka ostaja on antanut ilmaiseksi myyjän käytettäväksi ja joka on asennettu maahantuotuun ohjausyksikköön, lisättävä maahantuodun tavaran kauppaa-arvoon tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan

mukaan, jos ne eivät sisälly maahantuodusta tavarasta tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 12 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan maahantuodun tavaran tullausarvon määrittämiseksi se, että tavaran kauppaa-arvoon lisätään sellaisen ohjelmiston taloudellinen arvo, joka on luotu unionissa ja jonka ostaja on antanut ilmaiseksi kolmanteen maahan sijoittautuneen myyjän käytettäväksi.
- 13 Aluksi on palautettava mieleen, että sekä tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohdan ja 71 artiklan 1 kohdan sanamuodosta että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tullausarvon määrittämisen tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on täten ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa. Täten, vaikka tavaroista tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta muodostaa pääsääntöisesti tullausarvon laskentaperustan, mainittu hinta on tekijä, jota saatetaan joutua tarkistamaan silloin, kun tämä on tarpeen mielivaltaisen ja kuvitteellisen tullausarvon määrittämisen estämiseksi (tuomio 20.6.2019, *Oribalt Rīga*, C-1/18, EU:C:2019:519, 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 14 Ensinnäkin on korostettava, että tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdassa edellytetään, että maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan lisätään eräiden sellaisten tuotteiden tai palveluiden arvo, jotka ostaja toimittaa suoraan tai välillisesti, joko veloitusetta tai alennettuun hintaan, käytettäväksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi, jos tämä arvo ei sisälly kyseiseen hintaan.
- 15 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, täyttyvätkö tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyt edellytykset sen käsiteltävänä olevassa asiassa, arvioimalla, onko ohjelmiston taloudellinen arvo lisättävä ohjausyksikköjen kauppaa-arvoon, jotta se heijastaisi viimeksi mainittujen tullausarvoa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen ratkaistava, onko se seikka, että näiden ohjelmistojen avulla voidaan yhtäältä testata ohjausyksiköiden toimintaa ja toisaalta tutkia, onko näiden ohjelmistojen toimittamisessa, kuljetuksen aikana tai käyttöön otettaessa tapahtunut virheitä, omiaan antamaan ohjausyksiköille niiden kauppaa-arvoa suuremman todellisen arvon.
- 16 Toiseksi on todettava, että väitettä, jonka mukaan tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ei voida soveltaa käsiteltävänä olevaan asiaan sillä perusteella, että ohjelmistoja ei mainita tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i–iv alakohdassa olevassa luettelossa, kun taas saman artiklan 3 kohdassa rajoitetaan tullausarvon oikaisumahdollisuudet ainoastaan tässä artiklassa säädettyihin seikkoihin, ei voida hyväksyä.
- 17 Tältä osin unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus hylätä väite, jonka mukaan ohjelmistot eivät kuulu mihinkään niistä luokista, joiden osalta tullausarvoa voidaan tarkistaa, toteamalla, että tuottaessa maahan tietokoneita, jotka myyjä on varustanut ohjelmistolla, joka sisältää yhden tai useamman käyttöjärjestelmän, jotka ostaja on antanut ilmaiseksi myyjän saataville, näiden tietokoneiden tullausarvoa määrättäessä niiden kauppaa-arvoon on lisättävä kyseisen ohjelmiston

- arvo, jos tätä arvoa ei ole sisällytetty tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, 23, 24 ja 37 kohta).
- 18 Maahantuodun tavaran tullausarvoa määritettäessä merkitystä ei siis ole sillä, että tuote, jonka arvo on lisättävä, on ohjelmiston kaltainen aineeton esine. Tämän säännöksen, jossa viitataan nimenomaisesti ”tuotteisiin” tai ”palveluihin”, sanamuodosta nimittäin ilmenee, että sen soveltamisala ei rajoitu aineellisiin esineisiin.
- 19 Toisin kuin pääasian kantaja väittää, tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdalla, joka kattaa ”maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset”, ei näin ollen voida tulkita siten, että siinä suljettaisiin pois aineettomat esineet. Tällainen poissulkeminen ei seuraa 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta eikä sen rakenteesta. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoon lisätään sellaisten tuotteiden ja myös sellaisten palveluiden arvo, jotka täyttävät säännöksessä asetetut edellytykset. Pääasian kantajan ehdottaman kaltainen tulkinta johtaisi sekä siihen, että tullausarvon mahdolliset korjaukset rajoitettaisiin yksinomaan mainitun säännöksen iv alakohdassa tarkoitettuun tilanteeseen, kun kyse on palvelun arvon lisäämisestä, ja tämän lisäksi myös siihen, että kyseeseen tulisivat vain palvelut, jotka yhtäältä kuuluvat ilmaisun ”tekninen suunnittelu, kehittäminen, taiteellinen työ ja mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta” piiriin ja jotka toisaalta ovat ”välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa”. Tällaista tulkintaa ei voida hyväksyä, koska aineettomat esineet voivat kuulua sekä tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan että 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan piiriin.
- 20 Lisäksi sen määrittämiseksi, kuuluuko ohjelmisto kyseisen 71 artiklan 1 kohdan i alakohdan vai iv alakohdan soveltamisalaan, tullikoodeksin 285 artiklassa tarkoitettujen tullikoodeksikomitean antaman tullausarvon määrittämistä koskevien tekstien kokoelman päätelmässä N:o 26 erotellaan yhtäältä tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan kuuluvat henkiset suoritukset, jotka ovat välttämättömiä tavaran valmistamiseksi, ja toisaalta maahan tuotuihin tavaroihin niiden toimintaa varten sisältyvät aineettomat osatekijät, jotka eivät ole välttämättömiä niiden valmistamiseksi. Tullikoodeksikomitean mukaan viimeksi mainitut ovat kuitenkin erottamaton osa lopputuotteita, koska ne liitetään tai sisällytetään näihin ja koska ne mahdollistavat lopputuotteiden toiminnan tai parantavat sitä. Lisäksi niillä lisätään lopputuotteisiin uusi toiminto ja myötävaikutetaan siten merkittävästi maahantuotujen tavaroiden arvoon. Tullikoodeksikomitean mukaan ne kuuluvat näin ollen tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan soveltamisalaan.
- 21 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 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Kolmanneksi on korostettava, että vaikka unionin tuomioistuimien on voinut ottaa huomioon sopimukset, jotka sitovat unionin tuojan kolmanteen tuottajaan, se on tehnyt sen arvioidakseen sitä, onko kyseessä ”ostaja” (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, 29 kohta). Sitä vastoin ei voida hyväksyä sitä, että asianosaiset voivat vedota sopimusmääräyksiin rajoittaakseen tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyjä korjausmahdollisuuksia, koska muutoin ei

noudatettaisi oikeuskäytäntöä, jonka mukaan tullausarvon on ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukainen maahantuodun tavaran tullausarvon korjaus perustuu objektiivisiin kriteereihin, eikä siihen voida vaikuttaa sopimusmääräyksillä.

- 23 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan maahantuodun tavaran tullausarvon määrittämiseksi se, että tavaran kauppaa-arvoon lisätään sellaisen ohjelmiston taloudellinen arvo, joka on luotu unionissa ja jonka ostaja on antanut ilmaiseksi kolmanteen maahan sijoittautuneen myyjän käytettäväksi.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 24 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 71 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan maahantuodun tavaran tullausarvon määrittämiseksi se, että tavaran kauppaa-arvoon lisätään sellaisen ohjelmiston taloudellinen arvo, joka on luotu Euroopan unionissa ja jonka ostaja on antanut ilmaiseksi kolmanteen maahan sijoittautuneen myyjän käytettäväksi.**

Allekirjoitukset