



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

20 päivänä kesäkuuta 2019\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – 30 artiklan 2 kohdan b ja c alakohta – Asetus (ETY) N:o 2454/93 – 152 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta – Tavaroiden tulla-arvon määrittäminen – Samankaltaisten tavaroiden käsite – Lääkkeet – Kaikkien sellaisten seikkojen huomioon ottaminen, joilla voi olla vaikutusta kyseessä olevien lääkkeiden taloudelliseen arvoon – 90 päivän määräaika, jonka kuluessa maahantuodut tavarat on myytävä Euroopan unionissa – Ehdoton määräaika – Kauppahyvityksiä ei oteta huomioon

Asiassa C-1/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Augstākā tiesa (ylin tuomioistuin, Latvia) on esittänyt 15.12.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.1.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”**Oribalt Rīga**” SIA, aiemmin ”Oriola Rīga” SIA

vastaan

**Valsts ieņēmumu dienests,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.11.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ”Oribalt Rīga” SIA, edustajinaan A. Leškoviča ja J. Taukačs, advokāti, sekä Carri Ginter, vandeadvokaat,
- Latvian hallitus, asiamiehinään I. Kucina ja J. Davidoviča,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Sauka ja F. Clotuche-Duvieusart,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.1.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

\* Oikeudenkäyntikieli: latvia.

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 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97 (EYVL 1997, L 17, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi), 30 artiklan 2 kohdan b ja c alakohdan ja 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; jäljempänä soveltamisasetus) 151 artiklan 4 kohdan ja 152 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ”Oribalt Rīga” SIA, aiemmin ”Oriola Rīga” SIA, ja Valsts ieņēmumu dienests (verohallinto, Latvia) ja joka koskee verohallinnon johtajan päätöstä velvoittaa kyseinen yhtiö maksamaan veronsaajalle arvonlisäveron lisämaksu viivästyskorkeineen ja seuraamusmaksuineen.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Tullikoodeksi***

- 3 Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppaa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen – –”

- 4 Tullikoodeksin 30 artiklassa 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 soveltuvaan alakohtaan, 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 kauppaa-arvo;
- b) arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden kanssa samankaltaisten, yhteisöön vietäviksi myytyjen ja näiden kanssa samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppaa-arvo;
- c) arvo, joka perustuu siihen yksikköhintaan, jolla maahan tuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahan tuotuja tavaroita myydään yhteisössä suurin kokonaismäärä 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 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se on määritettävä yhteisössä käytävissä 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.

– –”

### ***Soveltamisasetus***

- 6 Soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä osastossa tarkoitetaan:

– –

- d) ’samankaltaisilla tavaroilla’ samassa maassa tuotettuja tavaroita, jotka olematta samanlaiset kaikissa suhteissa ovat ominaisuuksiltaan ja aineosiltaan niin samankaltaiset, että ne voivat täyttää samat tehtävät ja olla kaupallisesti vaihdettavissa; tavaroiden laatu, maine ja tavaramerkki tai kaupallinen merkki ovat tekijöitä, jotka on otettava huomioon ratkaistaessa, ovatko kyseessä samankaltaiset tavarat;

– –”

- 7 Kyseisen asetuksen 151 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sovellettaessa [tullikoodeksin] 30 artiklan 2 kohdan b alakohtaa (samankaltaisten tavaroiden kauppa-arvo) on tullausarvo määritettävä samankaltaisten tavaroiden kauppa-arvon perusteella myynnissä, joka tapahtuu samassa kaupan vaiheessa ja kohdistuu olennaisesti samaan paljouteen kuin arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta. Jos tällaista myyntiä ei ole tapahtunut, on käytettävä sellaisten samankaltaisten tavaroiden kauppa-arvoa, jotka on myyty eri kaupan vaiheessa ja/tai eri paljouksina, oikaistuna siten, että siinä otetaan huomioon eri kaupan vaiheen ja/tai eri paljouden aiheuttamat erot, jos nämä oikaisut voidaan tehdä esitetyn näytön perusteella, joka selvästi osoittaa oikaisut kohtuullisiksi ja täsmällisiksi riippumatta siitä, johtaako oikaisu arvon korottamiseen tai alentamiseen.

– –

4. Tätä artiklaa sovellettaessa voidaan eri henkilön valmistamien tavaroiden kaupp-arvo ottaa huomioon ainoastaan, jollei kaupp-arvoa voida todeta 1 kohdan mukaisesti samankaltaisille tavaroille, joiden valmistaja on sama henkilö kuin arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden.

--”

8 Soveltamisasetuksen 152 artiklassa säädetään seuraavaa:

- ”1. a) Jos maahantuodut tavarat taikka maahantuodut samanlaiset tai samankaltaiset tavarat myydään yhteisössä sellaisina kuin ne olivat maahantuotaessa, maahantuotujen tavaroiden [tullikoodeksin] 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettun tullausarvon perustana on se yksikköhinta, jolla suurin kokonaispaljous maahantuotuja tavaroita tai samanlaisia taikka samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuontihetkellä tai suunnilleen samaan aikaan henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjiin[;] hinnasta tehdään seuraaviin tekijöihin perustuv[at] vähennyks[et]:
- i) provisiot, jotka tavallisesti joko maksetaan tai sovitaan maksettaviksi, taikka lisäykset, jotka yhteisössä tavallisesti tehdään voiton ja yleiskulujen (kyseisten tavaroiden kaupan pitämisen suorat tai välilliset kustannukset mukaan lukien) katteeksi samaan tavaraluokkaan tai -lajiin kuuluvien maahantuotujen tavaroiden myynnissä;
  - ii) yhteisössä syntyneet tavanomaiset kuljetus- ja vakuutuskustannukset ja niihin liittyvät kulut;
  - iii) tuontitullit ja muut maksut, jotka maksetaan yhteisössä tavaroiden maahantuonnin tai myynnin johdosta.;
- b) Jollei maahantuotuja tavaroita taikka maahantuotuja samanlaisia tai samankaltaisia tavaroita myydä arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuontihetkellä tai suunnilleen samaan aikaan, maahantuotujen tavaroiden tämän artiklan mukaisesti määritettävän tullausarvon on perustuttava, jos 1 kohdan a alakohdan säännöksiä muutoin noudatetaan, yksikköhintaan, jolla maahantuodut tavarat taikka samanlaiset tai samankaltaiset maahantuodut tavarat myydään yhteisössä sellaisina kuin ne olivat maahantuontihetkellä, aikaisimpana mahdollisena ajankohtana arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuonnin jälkeen, mutta joka tapauksessa 90 päivän kuluessa kyseisestä tuonnista.

--

5. Edellä 1 kohdan b alakohdassa ’aikaisimmalla mahdollisella ajankohdalla’ tarkoitetaan päivää, johon mennessä maahantuotuja tavaroita taikka maahantuotuja samanlaisia tai samankaltaisia tavaroita on myyty riittävästi yksikköhinnan määrittämiseksi.”

9 Soveltamisasetuksen liitteessä 23, jonka otsikkona on ”Tullausarvon tulkintaa koskevat yleiset huomautukset”, todetaan tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan tulkinnasta, että ”[tämän säännöksen] mukaisesti sovellettavien arviointimenetelmien on oltava sellaisia, jotka määritetään [tullikoodeksin] 29 artiklassa – 30 artiklan 2 kohdassa, mutta kohtuullinen joustavuus menetelmiä sovellettaessa olisi [kyseisen tullikoodeksin] 31 artiklan [1] kohdan tavoitteiden ja säännösten mukaista”. Tältä osin kyseisessä liitteessä annetaan muutamia esimerkkejä kuvaamaan sitä, mitä ”kohtuullisella joustavuudella” on ymmärrettävä. Vähentämismenetelmän soveltamisen osalta todetaan, että ”[soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä] yhdeksänkymmenen päivän aikavaatimusta voidaan muuttaa joustavasti”.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

10 Pääasian kantaja Oribalt Rīga ja intialainen yhtiö Ranbaxy Laboratories Ltd tekivät vuonna 2005 kaupintasopimuksen, jossa Ranbaxy Laboratories nimesi Oribalt Rīgan kaupintaan perustuvien varastointipalveluiden yksinomaiseksi tuottajaksi Latviassa, Liettuassa ja Virossa maahantuomiaan

geneerisiä lääkkeitä varten (jäljempänä kyseessä olevat lääkkeet) ja antoi sen tehtäväksi ilmoittaa ne vapaaseen liikkeeseen luovutettaviksi. Oribalt Rīga sitoutui takaamaan riittävät varastointitilat ja käsittelypalvelut Ranbaxy Laboratoriesin asiakkaiden tilausten käsittelyä varten; kyseessä olevien lääkkeiden omistusoikeus ei siirtynyt Oribalt Rīgalle.

- 11 Asettaessaan kyseessä olevat lääkkeet tullimenettelyyn Oribalt Rīga merkitsi itsensä tulli-ilmoituksissa sekä näiden lääkkeiden vastaanottajaksi että tavaranhaltijaksi.
- 12 Oribalt Rīga laski kyseessä olevien lääkkeiden tullausarvon tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa säädetyn kauppa-arvomenetelmän mukaisesti. Kyseinen tullausarvo määritettiin Ranbaxy Laboratoriesin laatimien ja tullitoimipaikalle esitettyjen sellaisten pro forma -laskujen perusteella, jotka sisälsivät tiedot tuotujen tavaroiden tyyppistä, yksikkökohtaisesta markkinahinnasta niiden laskuttamisajankohtana ja kokonaishinnasta.
- 13 Ranbaxy Laboratories päätti siitä, kenelle kyseessä olevat lääkkeet myytiin, ja se päätti myös myyntiehdosta ja -hinnoista sekä sovellettavista hinnanalennuksista tai hyvityksistä. Oribalt Rīga antoi tilauksia täytäntöönpannessaan laskut, joissa se käytti Ranbaxy Laboratoriesin vahvistamaa myyntihintaa.
- 14 Oribalt Rīgan, joka säilytti kyseisiä lääkkeitä varastossaan, oli määrä myydä ensiksi sellaiset lääkkeet, joiden viimeinen käyttöpäivä oli kaikkein lähimpänä. Näiden lääkkeiden tuonnin ja niiden lopullisille asiakkaille tapahtuvan myynnin välillä saattoi kulua useita kuukausia, joten niiden myyntihetken arvo saattoi erota niiden tuontiajankohdan markkina-arvosta. Kyseessä olevien lääkkeiden myyntihintaan saattoivat vaikuttaa myös Ranbaxy Laboratoriesin asiakkailleen myöntämät hyvitykset. Ranbaxy Laboratories laati kyseisten lääkkeiden myynnin jälkeen Oribalt Rīgalle uudet laskut, joiden perusteella Oribalt Rīga maksoi Ranbaxy Laboratoriesille maahantuodut tavarat, jotka oli tarkoitettu luovutettaviksi vapaaseen liikkeeseen Euroopan unionin alueella. Oribalt Rīga sai provision välittäjän tehtävästään.
- 15 Muijas audita pārvalde (tullitarkastusyksikkö, Latvia) tarkasti 20.10.2010–10.1.2011, oliko 1.2.2008 ja 31.8.2010 väliseltä ajanjaksolta Oribalt Rīgan maksettavaksi tulevat maksut ja tullimaksujen ja veroviranomaisten hallinnoimat muut verot laskettu, maksettu ja kirjattu oikein.
- 16 Latvian verohallinto ei hyväksynyt 20.5.2011 tekemässään päätöksessä Oribalt Rīgan edellä mainittuna ajanjaksona tuotujen lääkkeiden kauppa-arvon perusteella määrittämää tullausarvoa. Kyseisen päätöksen mukaan tuotujen tavaroiden arvo olisi pitänyt määrittää tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn deduktiivisen menetelmän mukaisesti ottamalla lähtökohdaksi Ranbaxy Laboratoriesin asiakkaille lähetettyihin laskuihin merkitty lääkkeiden hinta ilman, että niiden arvossa otettaisiin huomioon sovellettavat alennukset tai hyvitykset. Latvian tullihallinnon johtaja velvoitti näin ollen Oribalt Rīgan maksamaan arvonlisäveron lisämaksun viivästyskorkeineen ja seuraamusmaksuineen.
- 17 Oribalt Rīga haki tähän Latvian verohallinnon päätökseen muutosta ensin Administratīvā rajona tiesalta (paikallinen hallintotuomioistuim, Latvia) ja sitten Administratīvā apgabaltiesalta (alueellinen hallintotuomioistuim, Latvia) ja väitti muutoksenhaussaan, että verohallinnon pitää ja sen on voitava saada tarpeelliset tiedot voidakseen määrittellä tavaroiden tullausarvon ensimmäisten käytettävissä olevien menetelmien mukaisesti, ja lisäsi, että jos verohallinto soveltaa tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa mainittua deduktiivista menetelmää, sen pitää käyttää näiden tavaroiden tai samanlaisten tavaroiden mahdollisimman lähellä kyseisten tavaroiden tuontia tapahtunutta jälleenmyyntiä koskevia tietoja ylittämättä kuitenkin soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä 90 päivän määräaika. Kyseinen yhtiö katsoo, että tullausarvon laskentaperustana on silloin kyseessä olevien lääkkeiden todellinen myyntihinta, vaikka siinä on otettava huomioon Ranbaxy Laboratoriesin asiakkailleen myöntämät alennukset tai hyvitykset.

- 18 Administratīvā apgabaltiesan pysytettyā Latvian tullihallinnon tekemän päätöksen Oribalt Rīga teki asiassa kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, Augstākā tiesalle.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu tullikoodeksin 30 artiklan ja soveltamisasetuksen 151 ja 152 artiklan tulkinnasta. Tässä tilanteessa Augstākā tiesa päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko sellaisissa tapauksissa, joissa maahantuodut tavarat ovat lääkkeitä, määritettäessä [tullikoodeksin] 30 artiklan 2 kohdan b alakohdan ja [soveltamisasetuksen] 151 artiklan 4 kohdan mukaisesti kyseisten maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa katsottava, että ’samankaltaisia tavaroita’ ovat sellaiset lääkkeet, joiden vaikuttava aine ja tämän aineen määrä ovat samoja (tai samankaltaisia), vai onko tavaroiden samankaltaisuuden tunnistamisessa otettava huomioon myös markkina-asema eli kyseessä olevan maahantuodun lääkkeen ja sen valmistajan suosio ja kysyntä?
  - 2) Onko määritettäessä maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa [tullikoodeksin] 30 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti mahdollista soveltaa joustavasti 90 päivän määräaika, josta on säädetty [soveltamisasetuksen] 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa?
  - 3) Jos mainittua määräaika on mahdollista soveltaa joustavasti, onko etusija annettava tiedoille, jotka koskevat arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuontiajankohtaa läheisempänä ajankohtana toteutettuja liiketoimia ja jotka kohdistuvat samanlaisiin tai samankaltaisiin tavaroihin, joita myydään riittävästi yksikköhinnan määrittämiseksi, vai päinvastoin tiedoille, jotka koskevat myöhempiä liiketoimia, joiden kohteena ovat konkreettisesti maahantuodut tavarat?
  - 4) Onko määritettäessä maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa [tullikoodeksin] 30 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti sovellettava annettuja alennuksia, joiden mukaisesti tavaroiden todellinen myyntihinta on määräytynyt?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *Ensimmäinen kysymys*

- 20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä kysymyksellään, mitä tekijöitä on otettava huomioon määritettäessä ”samankaltaisia tavaroita” silloin, kun kyseessä olevien lääkkeiden kaltaisten tuotujen tavaroiden tullausarvo lasketaan tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetyn deduktiivisen menetelmän mukaisesti.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tämän kysymyksen saadakseen tietää, onko tällaista määrittämistä varten otettava huomioon ainoastaan keskenään verrattavien lääkkeiden koostumus vai myös seikat, jotka liittyvät näiden lääkkeiden ja niiden valmistajien asemaan kyseisillä lääkemarkkinoilla.
- 22 Aivan ensimmäiseksi on palautettava mieleen, että 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 tavaroiden todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaroiden kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (tuomio 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).



- 23 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 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Jos tullausarvoa ei voida kuitenkaan määrittää tullikoodeksin 29 artiklan mukaisesti maahantuotujen tavaroiden kauppaa-arvon avulla, tullausarvon määrittäminen suoritetaan tullikoodeksin 30 artiklan säännösten mukaisesti soveltamalla järjestyksessä viimeksi mainitun artiklan 2 kohdan a–d alakohdassa säädettyjä menetelmiä (tuomio 16.6.2015, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Kun kyse on mainitun 30 artiklan soveltamisesta, soveltamisasetuksen liitteessä 23 olevien, tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan b alakohtaa koskevien huomautusten 1 kohdasta seuraa lisäksi, että tulliviranomaisten on aina kun mahdollista tukeuduttava samankaltaisten tavaroiden myyntiin samassa kaupan vaiheessa ja olennaisesti samoina määrinä kuin arvonmäärittämissä kohteena olevan tavaran myynnissä (ks. vastaavasti tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 34 kohta).
- 26 Tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan b alakohdassa oleva samankaltaisten tavaroiden käsite on määritelty soveltamisasetuksen 142 artiklan 1 kohdan d alakohdassa siten, että niillä tarkoitetaan samassa maassa tuotettuja tavaroita, jotka olematta samanlaiset kaikissa suhteissa ovat ominaisuuksiltaan ja aineosiltaan niin samankaltaiset, että ne voivat täyttää samat tehtävät ja olla kaupallisesti vaihdettavissa. Tässä säännöksessä täsmennetään, että tavaroiden laatu, maine ja tavaramerkki tai kaupallinen merkki ovat tekijöitä, jotka on otettava huomioon ratkaistaessa, ovatko kyseessä samankaltaiset tavarat.
- 27 Samanlaisten tavaroiden käsitteen laajasta määritelmästä, jossa – kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa – viitataan kaikkien esimerkinomaisesti mainittujen tekijöiden perusteella tehtävään tosiseikkaperusteiseen tavaroiden arviointiin, on katsottava, että kyseistä käsitettä sovelletaan kaikenlaisiin tavaroihin mukaan lukien pääasiassa kyseessä olevien lääkkeiden kaltaiset lääkkeet. Näin ollen toimivaltaisen kansallisen tullihallinnon on voitava käyttää samankaltaisten tavaroiden määrittämistä varten kaikkia sen käytettävissä olevia tietoja vahvistaakseen tullausarvon tarkimmalla ja mahdollisimman pitkälle todellisuutta vastaavalla tavalla.
- 28 Kun kyseessä ovat geneeriset lääkkeet, huomioon on otettava – kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 50 ja 51 kohdassa – kaikki merkitykselliset seikat, kuten näiden lääkkeiden koostumus, se, ovatko ne keskenään korvattavissa vaikutustensa osalta, ja se, ovatko ne kaupallisesti vaihdettavissa. Toimivaltaisen kansallisen tullihallinnon on näin ollen suoritettava tosiseikkoja koskeva arviointi, jossa otetaan huomioon kaikki seikat, joilla voi olla vaikutusta näiden lääkkeiden todelliseen taloudelliseen arvoon, mukaan lukien tuodun lääkkeen ja sen valmistajan markkina-asema.
- 29 Edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kun kyseessä olevien lääkkeiden kaltaisten tavaroiden tullausarvo lasketaan tässä säännöksessä säädetyn deduktiivisen menetelmän mukaisesti, toimivaltaisen kansallisen tullihallinnon on ”samankaltaisten tavaroiden” määrittämiseksi otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat, kuten näiden tavaroiden koostumus, se, ovatko ne keskenään korvattavissa vaikutustensa osalta, ja se, ovatko ne kaupallisesti vaihdettavissa, ja suoritettava näiden tosiseikkoja koskeva arviointi, jossa otetaan huomioon kaikki seikat, joilla voi olla vaikutusta näiden tavaroiden todelliseen taloudelliseen arvoon, mukaan lukien tuodun tavaran ja sen valmistajan markkina-asema.

### *Toinen ja kolmas kysymys*

- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tulkittava siten, että tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti tehtävässä maahantuotujen tavaroiden yksikköhinnan määrittämisessä soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty 90 päivän määräaika, jonka kuluessa maahantuodut tavarat on myytävä unionissa, on ehdoton määräaika, ja jos se ei ole sellainen, mille tiedoille on annettava etusija maahantuotujen tavaroiden yksikköhintaa määritettäessä.
- 31 On palautettava mieleen, että soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan määritettäessä maahantuotujen tavaroiden taikka maahantuotujen samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden, jotka myydään unionissa sellaisina kuin ne olivat maahantuotaessa, yksikköhintaa tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen maahantuotujen tavaroiden tullausarvon määrittämistä varten, perustana on se yksikköhinta, jolla suurin kokonaismäärä maahantuotuja tavaroita tai samanlaisia taikka samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuontihetkellä tai suunnilleen samaan aikaan henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjiin, siten, että hinnasta tehdään kyseisen asetuksen 152 artiklan 1 kohdan a alakohdan i–iii alakohdassa säädettyihin tekijöihin perustuvat vähennykset.
- 32 Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen asetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jollei maahantuotuja tavaroita taikka maahantuotuja samanlaisia tai samankaltaisia tavaroita myydä arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuontihetkellä tai suunnilleen samaan aikaan, maahantuotujen tavaroiden tullausarvon on perustuttava yksikköhintaan, jolla maahantuodut tavarat taikka samanlaiset tai samankaltaiset maahantuodut tavarat myydään unionissa sellaisina kuin ne olivat maahantuontihetkellä, aikaisimpana mahdollisena ajankohtana arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuonnin jälkeen mutta joka tapauksessa 90 päivän kuluessa kyseisestä tuonnista.
- 33 Jotta tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti saadaan määritellyksi tarkin ja kaikkein lähimpänä todellisuutta oleva tullausarvo, tavaroiden tullausarvo on määritettävä sen ajankohdan mukaisesti, joka on mahdollisimman lähellä niiden tuontia. Soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty 90 päivän määräaika on siten poikkeus kyseisen asetuksen 152 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetystä periaatteesta ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti.
- 34 Mainitun b alakohdan sanamuoto tukee tätä tulkintaa. Sanamuodon mukaan perustaksi otettava yksikköhinta on nimittäin se, jolla tavarat myydään aikaisimpana mahdollisena ajankohtana arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden maahantuonnin jälkeen mutta joka tapauksessa 90 päivän kuluessa kyseisestä tuonnista, toisin sanoen ajankohtana, joka ei ylitä tätä määräaika.
- 35 Tullikoodeksin 30 artiklan rakenteesta käy ilmi, että tullausarvon määrittämismenetelmien osalta on olemassa hierarkia. Jos maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen menetelmän mukaisesti eli jos ei ole mahdollista määrittää hintaa, jolla samanlaisia tai samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään unionissa 90 päivän kuluessa tästä tuonnista, tämän hierarkian mukaisesti on sovellettava tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan d alakohdassa säädettyä arviointimenetelmää.
- 36 Lisäksi on niin – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa –, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa soveltamisasetuksen liitteessä 23 oleviin tulkintaa koskeviin yleisiin huomautuksiin, joissa ilmaistaan, että soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan



b alakohdassa säädettyä 90 päivän määräaika voidaan soveltaa joustavasti, on huomattava, että tällaista mukautusmahdollisuutta on tarkoitus soveltaa ainoastaan tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdan soveltamisen yhteydessä.

- 37 Tullikoodeksin 31 artiklassa tarkoitettu tullausarvon määrittämismenetelmä on jäännösmenetelmänä viimeisellä sijalla tässä asetuksessa säädettyssä arviointimenetelmien hierarkiassa. Sitä on käytettävä sellaisena ainoastaan silloin, kun maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa ei ole voitu määrittää tullikoodeksin 29 tai 30 artiklan perusteella.
- 38 Tullikoodeksin 29 ja 30 artiklassa säädettyjä tullausarvon arviointimenetelmiä koskevia tiettyjä sääntöjä voidaan siis soveltaa joustavasti tullikoodeksin 31 artiklan yhteydessä ainoastaan silloin, kun maahantuotujen tavaroiden tullausarvoa ei ole mahdollista määrittää tullikoodeksin 29 ja 30 artiklan mukaisesti.
- 39 Näin ollen soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määritettäessä tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti maahantuotujen tavaroiden yksikköhintaa soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu 90 päivän määräaika, jonka kuluessa maahantuodut tavarat on myytävä unionissa, on ehdoton määräaika.

### *Neljäs kysymys*

- 40 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään, onko tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että maahantuotujen tavaroiden myyntihinnan alennukset on otettava huomioon määritettäessä näiden tavaroiden tullausarvoa tämän säännöksen mukaisesti.
- 41 Mainitussa tullikoodeksin säännöksessä säädetään, että maahantuotujen tavaroiden tullausarvo määritetään sen yksikköhinnan perusteella, jolla maahantuotuja tavaroita taikka samanlaisia tai samankaltaisia maahantuotuja tavaroita myydään unionissa suurin kokonaismäärä henkilöille, jotka eivät ole etuyhteydessä myyjään.
- 42 Soveltamisasetuksen 152 artiklan 1 kohdan a alakohdan i–iii alakohdassa säädetään, että huomioon on otettava tietyt vähennykset, joihin kuuluvat tietyt provisiot, tavanomaiset kuljetus- ja vakuutuskustannukset sekä tuontitullit. Myyjän myöntämiä kauppahyvityksiä ei mainita tässä artiklassa. Kyseisen artiklan sanamuodosta ilmenee, että vähennysten luettelo on tyhjentävä.
- 43 Koska tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa otetaan huomioon maahantuotujen tavaroiden suurimman kokonaismäärän yksikköhinta, siinä säädetään jo määrään liittyvien tiettyjen alennusten huomioon ottamisesta.
- 44 Kauppahyvitysten huomioon ottamisen seurauksena tullausarvon määrittämisessä saatetaan päätyä tullausarvoon, joka on vielä kauempana tällaisen arvioinnin kohteena olevien tuotujen tavaroiden todellisesta taloudellisesta arvosta.
- 45 Kaikkien näiden seikkojen perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että maahantuotujen tavaroiden myyntihinnan alennuksia ei voida ottaa huomioon määritettäessä näiden tavaroiden tullausarvoa tämän säännöksen mukaisesti.

## Oikeudenkäyntikulut

- 46 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 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97, 30 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että kun pääasiassa kyseessä olevien lääkkeiden kaltaisten tavaroiden tullausarvo lasketaan tässä säännöksessä säädetyn deduktiivisen menetelmän mukaisesti, toimivaltaisen kansallisen tullihallinnon on ”samankaltaisten tavaroiden” määrittämiseksi otettava huomioon kaikki merkitykselliset seikat, kuten näiden tavaroiden koostumus, se, ovatko ne keskenään korvattavissa vaikutustensa osalta, ja se, ovatko ne kaupallisesti vaihdettavissa, ja suoritettava täten tosiseikkoja koskeva arviointi, jossa otetaan huomioon kaikki seikat, joilla voi olla vaikutusta näiden tavaroiden todelliseen taloudelliseen arvoon, mukaan lukien tuodun tavaran ja sen valmistajan markkina-asema.**
- 2) **Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 152 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määritettäessä asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 82/97, 30 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn menetelmän mukaisesti maahantuotujen tavaroiden yksikköhintaa asetuksen N:o 2454/93 152 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu 90 päivän määräaika, jonka kuluessa maahantuodut tavarat on myytävä Euroopan unionissa, on ehdoton määräaika.**
- 3) **Asetuksen N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella N:o 82/97, 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että maahantuotujen tavaroiden myyntihinnan alennuksia ei voida ottaa huomioon määritettäessä näiden tavaroiden tullausarvoa tämän säännöksen mukaisesti.**

Allekirjoitukset