

**Asia C-509/19**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

4.7.2019

**Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:**

Finanzgericht München (Saksa)

**Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:**

6.6.2019

**Kantaja:**

BMW Bayerische Motorenwerke AG

**Vastaaja:**

Hauptzollamt München

[– –]

**Finanzgericht München**

**Välipäätös**

asiassa, jossa asianosaisina ovat

BMW Bayerische Motorenwerke AG

**kantaja**

[– –]

vastaan

Hauptzollamt München

**vastaaja**

[– –]

ja jonka kohteena on

tulli (kanne ilman edeltävää hallinnollista menettelyä eli ns. Sprungklage)

Finanzgericht Münchenin (Münchenin verotuomioistuin) 14. jaosto on [– –] 6.6.2019 pidetyn istunnon perusteella ratkaissut asian seuraavasti: **[alkup. s. 2]**

A. Euroopan unionin tuomioistuimelle (jäljempänä unionin tuomioistuin) esitetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko sellaisen ohjelmiston kehittämiskustannukset, joka on kehitetty Euroopan unionissa, jonka ostaja on luovuttanut myyjälle vastikkeetta ja joka on ladattu maahantuotuun ohjaimen, lisättävä maahantuodun tavarahan kauppavarvoon unionin tullikoodeksista 9.10.2013 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (EUVL L 269, 10.10.2013, s. 1; jäljempänä unionin tullikoodeksi) 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan, jos ne eivät sisälly maahantuodusta tavarasta tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan?

B. Asian käsittelyä lykätään siihen saakka, kunnes unionin tuomioistuin on ratkaissut ennakkoratkaisukysymyksen.

[– –] [alkup. s. 3]

## 1. Tosiseikat

Kantaja toi maahan useiden eri valmistajien ohjaimia kolmansista maista ja luovutti tavarat vapaaseen liikkeeseen. Tullitarkastuksen yhteydessä Hauptzollamt (tullitoimipaikka, jäljempänä HZA) totesi, että kantaja oli luovuttanut kolmansista maista oleville tavarantoimittajille veloituksetta ohjelmistojen vakiokomponentteja, jotka nämä olivat ladanneet maahantuotuihin ohjaimiin. Ohjelmisto on saatavana kantajan portaalissa ja kolmansista maista olevat valmistajat saavat sen käyttöön lataamalla. Ohjelmiston ovat kehittäneet unionissa toimivat toimeksisaajayritykset tai kantaja itse ja se on kantajan omaisuutta; kantajan ei tarvinnut maksaa rojalteja eikä lisenssimaksuja ohjelmistosta.

Ohjelmisto, jolla on tarkoitus varmistaa sujuva kommunikointi järjestelmien ja sovellusten välillä moottoriajoneuvossa, on välttämätön suoritettaessa erilaisia teknisiä prosesseja, joista ohjaimen on määrä vastata ajoneuvon käytön aikana. Tavarantoimittajien on kantajan kanssa tehtyjen sopimusten mukaisesti suoritettava toimintatesti ennen ohjainten toimittamista. Näin laadittavan testilokin tarkoituksena on dokumentoida, että ohjaimen ja ohjelmiston välinen yhteistyö on sujuvaa. Ilman tavarantoimittajan suorittamaa toimintatestiä ei voida todeta, syntyvätkö mahdolliset ilmenevät viat jo toimituksen yhteydessä, vasta kuljetuksen aikana vai asennettaessa ohjelmisto. Kolmansista maista olevien valmistajien kanssa tehtävien sopimusten kohteena on koko menettelytapa, joka ei ainoastaan takaa maahantuodun laitteen toimivuutta vaan pikemminkin on myös osa laadunvarmistusta ja edistää takuuoikeuksien turvaamista.

Ohjelmiston kehittämiskustannuksia ei ole tullii-ilmoituksissa ilmoitettu tullausarvossa.

HZA katsoi tullitarkastuksen jälkeen, että ohjelmiston kehittämiskustannukset on lisättävä tullausarvoon unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i

alakohdan mukaisesti ja määräsi 25.9.2018 tekemällään päätöksellä yhteensä 2 748,08 euron suuruisen tuontitullin tammikuussa 2018 vapaaseen liikkeeseen luovutetuista tavaroista. Kantaja nosti tätä päätöstä vastaan kanteen ilman edeltävää hallinnollista menettelyä (Sprungklage), jonka HZA hyväksyi 23.10.2018 [– –].

Kantaja katsoo, että nyt esillä oleva ongelma olisi helppo ratkaista, jos ulkoista jalostusta koskevaa tullimenettelyä voitaisiin käyttää ohjelmistoihin. Kantajan mukaan tullioikeudessa on **[alkup. s. 4]** lainsäädännöllinen aukko sellaisten lisätekiöiden osalta, jotka eivät ole ominaisuuksiltaan tavaroita.

Unionin tullikoodeksin voimassa olevat säännökset ovat kantajan mukaan peräisin aikakaudelta, jolloin ladattuja ohjelmistoja ei ollut lainkaan tai oli vain hyvin rajoitetusti. Tämän vuoksi kantaja lähinnä yhtyy komission vielä ennakkoratkaisupyynnöasiassa Compaq (ks. [– –] [tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], 24 kohta) yhteenvetona esittämään näkemykseen, jonka mukaan unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdalla ei sovelleta eikä siinä säädettyä tarkistusta pidä tehdä.

Kantaja ei myöskään kiellä sitä, että komission oikeudellinen näkemys ei ilmene mainitusta yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta. Yhteisöjen tuomioistuin ei kyseisessä tuomiossa myöskään todennut, minkä unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan alakohdan nojalla lisätyn ohjelmiston kehittämiskustannukset voidaan lisätä tullausarvoon. Mikäli ohjelmiston katsotaan kuuluvan unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan, lisääminen ei tule kyseeseen, koska ohjelmistoa ei ole kehitetty muualla kuin unionissa.

Kantaja vaatii, että HZA:n 25.9.2018 tekemä tuontitullipäätös on kumottava.

HZA vaatii, että kanne on hylättävä.

HZA:n mukaan henkiset lisätekiöt kuuluvat unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan. Näistä lisätekiöistä eroavat kuitenkin sellaiset aineettomat lisätekiöt, jotka on rakennettu sisään maahantuotuihin tavaroihin näiden toimivuuden vuoksi, kuten pesukoneen pesuohjelma tai auton ajotietokoneen ohjelmisto. Toisin kuin esimerkiksi patentti, malli tai luonnos, aineeton rakenneos ei HZA:n mukaan ole ehdottoman välttämätön tavarantoimittamisen. Vaikka ohjelmistoa muokataan unionissa, se ei kuulu unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan, koska se ei ollut välttämätön maahantuotujen ohjaimien valmistuksessa. **[alkup. s. 5]**

HZA:n mukaan aineettomat lisätekiöt ovat osa lopputuotetta, koska ne ovat siihen sidoksissa, parantavat lopputuotteen toimivuutta tai saattavat jopa lisätä siihen uuden toiminnon ja siten vaikuttaa olennaisesti maahantuodun tavarantoimittamisen arvoon. Merkityksellistä on näin ollen sekin, mistä toimituksen kohteesta sopimuspuolet

ovat sopineet. Tietokone, jossa on ostajan lisäämä käyttöjärjestelmä, on puutteellinen ilman tätä järjestelmää. HZA:n mukaan asianlaita on toinen nyt esillä olevassa asiassa, koska ohjelmisto ei ollut välttämätön ohjaimien valmistuksessa, sillä ohjelmiston lisääminen tai poistaminen ei muuta laitteistoa. HZA katsoo siis edelleen, että kehittämiskustannukset on lisättävä tullausarvoon unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti.

[– –]

## 2. Ennakkoratkaisukysymysten merkitys asian ratkaisemisen kannalta

Nyt esillä olevassa asiassa ratkaisevaa on se, onko hintaa, jonka kantaja on maksanut kolmannesta maasta tuoduista tavaroista (ohjaimista, joihin on asennettu ohjelmisto), pidettävä kaupp-arvona vai onko ostohintaan lisättävä unionissa valmistetun, kolmannessa maassa asennetun ja ohjainten myyjälle veloitusetta luovutetun ohjelmiston kehittämiskustannukset unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.

## 3. Sovellettava unionin oikeus

Unionin tullikoodeksin 70 artiklan 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.”

Unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) [– –] [alkup. s. 6]

b) seuraavien tuotteiden ja palvelujen arvo aiheellisella tavalla jaoteltuna, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloitusetta tai alennettuun hintaan, käytettäviksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynissä 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 ja mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta, jotka tapahtuvat muualla kuin unionissa ja ovat välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa;

c)–e) – –”

Unionin tullikoodeksin 71 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaan hintaan voidaan tullausarvoa määrittäessä tehdä ainoastaan tässä artiklassa säädettyjä lisäyksiä.”

#### 4. Ennakkoratkaisukysymys

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen yhtymään Saksan hallituksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemykseen (ks. [– –] [tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], 34 kohta), jonka mukaan kyseinen ohjelmisto kuuluu ”teknisenä suunnitteluna” tai ”kehittelynä” unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan, joten kustannusten lisääminen on jätettävä tekemättä, mikäli ohjelmisto on kehitetty unionissa.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden tullausarvosäännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on näet ilmennettävä maahantuodun tavaran tosiasiallista taloudellista arvoa ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (ks. vastaavasti [– –] [tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). **[alkup. s. 7]**

Maahantuotujen tavaroiden tullausarvo muodostetaan unionin tullikoodeksin 70 artiklan mukaan lähtökohtaisesti niiden kauppa-arvon perusteella, toisin sanoen sen hinnan perusteella, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, tarvittaessa unionin tullikoodeksin 71 artiklan (joka vastaa 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 artiklaa) mukaisesti tehtävien tarkistusten jälkeen.

Nyt esillä olevassa asiassa kantaja on sopinut kolmansista maista olevien riidanalaisen tavaran myyjien kanssa ostohinnan, jota se on käyttänyt tullausarvoa koskevan ilmoituksen perusteena. Kantaja luovutti ohjelmiston myyjälle ja siten myöhemmin maahantuotujen ohjainten valmistajalle vastikkeetta; näin ollen on riidatonta, että ohjelmiston arvo ei sisälly valmistettujen ohjainten ostohintaan.

Tosiasiallisesti maksettu ostohinta ei ilmennä hankintakustannuksia unionin tullikoodeksin 70 artiklassa tarkoitettulla tavalla osuvasti muun muassa silloin, kun ostajaa luovuttaa tuotteita tai suorittaa palveluja myyjälle tavaroiden valmistuksen

ja myynnin yhteydessä vastikkeetta tai alennettuun hintaan, minkä vuoksi on katsottava, että tavaran valmistuskustannukset – ja siten ostohinta – ovat näiden tuotteiden tai palvelujen arvoa alhaisemmat [– –].

Unionin tullikoodeksin 71 artiklassa säädetään, mitä maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä niiden tullausarvon määrittämiseksi. Mainittuun artiklaan sisältyy tyhjentävä säännös: unionin tullikoodeksin 71 artiklan 3 kohdan mukaan tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ei saa tehdä muita kuin tässä artiklassa mainittuja lisäyksiä. Jos siis ei ole perustetta lisätä tiettyjä hankintakustannuksia, joita on kertynyt tosiasiallisesti maksetun tai maksettavan hinnan lisäksi, unionin tullikoodeksin 70 artiklan mukaisesti määritetty kauppaa-arvo pysyy voimassa.

Tämän vuoksi on selvitettävä, vastaavatko esillä olevan asian unionissa kehitetyn ohjelmiston kustannukset jotakin unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i–iv alakohdassa mainittua lisätekkijöiden luokkaa, sillä on kiistatonta, että ohjelmistosta ei ole kertynyt rojalteja eikä lisenssimaksuja, jotka unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan voidaan lisätä. **[alkup. s. 8]**

Nyt esillä olevassa asiassa kyseeseen tulee lisääminen kauppaa-arvoon joko unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan tai 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan perusteella. Toisin kuin yhteisöjen tuomioistuin katsoi vuonna 2006 antamassaan ratkaisussa Alankomaista tulleeeseen pyyntöön (ks. [– –] [tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), nyt esillä olevassa asiassa ratkaisevaa on se, onko ohjelmiston kehittämiskustannusten katsottava kuuluvan tekniseen suunnitteluun ja kehittelyyn, joka tapahtuu muualla kuin unionissa ja on välttämätöntä maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa vai maahantuotuihin tavaroihin sisältyviin rakenneosiin, osiin ja vastaaviin aineksiin, koska nyt esillä olevassa asiassa ohjelmiston kehittämiskustannukset ovat kertyneet unionissa.

Tähän rajaukseen yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvinnut puuttua [– –] [tuomiossa 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), koska ostaja oli tilannut tuolloin myyjälle veloituksetta luovutetun ohjelmiston (käyttäjärjestelmän) Yhdysvalloista, joten ohjelmiston arvo oli lisättävä riippumatta siitä, katsotaanko ohjelmiston kuuluvan maahantuotuihin tavaroihin sisältyviin materiaaleihin, rakenneosiin, osiin ja vastaaviin aineksiin vai tekniseen suunnitteluun ja kehittelyyn, joka on välttämätöntä maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa.

Rajattaessa nyt esillä olevassa asiassa kyseeseen tulevia lisätekkijöitä voidaan havaita, että toinen säännös (i alakohta) ilmeisesti perustuu tuotteiden lisätekkijöihin (materiaaleihin, rakenneosiin ja osiin) ja toinen (iv alakohta) henkisiin (aineettomiin) lisätekkijöihin (esimerkiksi tekniseen suunnitteluun ja kehittelyyn).

Jos katsotaan hallinnon tavoin, että aineellisiin lisätekijöihin voivat kuulua myös aineettomat lisätekijät, mitä voidaan epäillä säännöksen sanamuodon perusteella, raja-  
aus on tehtävä sen mukaan, oliko tekninen suunnittelu ja kehittäminen välttämätöntä maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa.

Unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan voivat kuulua sellaiset maahantuotujen tavaroiden myyjälle luovutetut aineettomat lisätekijät kuin ohjelmiston valmistukseen liittyvä osaaminen, suunnittelu tai kehittämiskustannukset, jos ne ovat välttämättömiä maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa.

Tällöin olennaista on se, mitä toimituksen kohdetta pidetään ratkaisevana ja mikä tekninen suunnittelu tai kehittäminen on välttämätöntä sen tuottamisessa. Kuten HZA itse toteaa osuvasti, tämä voi riippua ainoastaan siitä, mikä [alkup. s. 9] toimituksen kohde oli sopimuspuolten lähtökohta ja mistä ne ovat sopineet.

Maahantuonnin kohteena ja kantajan myyjänsä kanssa tekemän sopimuksen lähtökohtana ovat sellaisten ohjainten toimitukset, joihin on asennettu ohjainohjelmisto. Kantajan ja myyjän välisen kaupan kannalta ratkaisevaa oli se, että ohjelmisto asennettiin jo kolmannessa maassa. Sopimusten mukaisesti suoritettava toimintatesti on osa tuotantoprosessia. Vasta tällä menettelyllä, jossa käytetään toivotun kaltaista teknologiaa, varmistetaan ohjainten toimivuus ja käyttökelpoisuus kantajan kannalta.

Tällainen henkisten lisätekijöiden käsitteen tulkintatapa vastaa säännöksen tarkoitusta, jonka mukaan tuontimaan (esillä olevassa asiassa unionin) talouteen kuuluviksi katsottavat henkiset palvelut on asetettava etusijalle kolmannen maan talouteen kuuluviksi katsottaviin palveluihin nähden. Lisäksi siinä huomioidaan se, että henkisten lisätekijöiden tapauksessa ei voida hyväksyä ulkoisen jalostusmenettelyn aloittamista, toisin kuin lisättyjen materiaalien, rakenneosien tai osien tapauksessa (ks. unionin tullikoodeksin 256 artikla). Tällä tavoin toisiinsa rinnastetaan henkiset lisätekijät ja aineelliset lisätekijät, jotka ovat saaneet alkunsa Euroopan unionissa.

[--]