

Asia C-307/23

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

17.5.2023

Ennakkoratkaisupyyntön esittävä tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

17.1.2023

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

G GmbH

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Hauptzollamt H

[– –]

BUNDESFINANZHOF

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

G GmbH

kantajana ja Revision-menettelyn valittajana

[– –]

vastaan

Hauptzollamt H

vastaajana ja Revision-menettelyn vastapuolena,

joka koskee tuontitullien kantamista jälkitullauksin,

seitsemäs jaosto

on 17.1.2023 pidetyssä istunnossa päättänyt seuraavaa:

P ä ä t ö s o s a

1. Unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko unionin tullialueella suoritetusta etikettien tulostusmallien valmistamisesta aiheutuneet kustannukset lisättävä kaupp-arvoon [yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston] asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (jäljempänä tullikoodeksi) 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan vai 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan mukaan, kun unionin tullialueelle sijoittautunut ostaja asettaa tulostusmallit kolmannessa maassa olevien tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa?

2. Asian käsittelyä lykätään, kunnes unionin tuomioistuin on ratkaissut ennakkoratkaisukysymyksen.

Perusteet

I.

- 1 Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja (jäljempänä valittaja) oli tyypin D tullivaraston omistaja. Se asetti säilöttyjä elintarvikkeita, jotka toinen yritys (ostaja) oli tuonut kolmansista maista, tullivarastointimenettelyyn ja luovutti ne sen jälkeen (12.12.2012–30.5.2013) vapaaseen liikkeeseen kotitullausmenettelyssä. Säilykkeisiin oli liimattu paperietiketit, jotka tavarantoimittajat olivat valmistaneet kolmannessa maassa käyttämällä tulostusmalleja, jotka ostaja oli asettanut niiden käyttöön maksutta sähköisessä muodossa. Eri suunnittelutoimistot Saksassa valmistivat kyseiset tulostusmallit ostajan lukuun ja kustannuksella. Tullausarvoilmoituksissa mainittiin ainoastaan määrä, joka ostajan oli maksettava kolmansissa maissa oleville valmistajille niiden kanssa tehtyjen myyntisopimusten perusteella, mukaan lukien kustannukset vähittäismyyntipakkauksista ja pakkauksiin liimattujen paperietikettien tulostuksesta, mutta ilman tulostusmallien kustannuksia.
- 2 Hauptzollamt (päätullitoimipaikka, Saksa), joka on vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli, kantoi 20.2.2014 tekemällään tuontitullipäätöksellä valittajalta jälkitullin. Hauptzollamt katsoi, että liimattujen etikettien suunnitteluluonnosten tai tulostusmallien suhteelliset kustannukset olisi pitänyt sisällyttää tullausarvoon. Oikaisuvaatimus ja kanne eivät menestyneet.
- 3 Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) katsoi, että tulostusmallien valmistuskustannukset olisi pitänyt ottaa huomioon tullausarvoa määritettäessä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaan. Säilyketölkit ovat päällyksiä, koska ne soveltuvat paitsi tavaroiden kuljetukseen, myös niiden varastointiin ja myyntiin, ja niitä käytetään tavallisesti tällaisten

tavaroiden pakkaamiseen. Näihin päällyksiin kuuluvat myös etiketit, joissa kuvataan ja mainostetaan säilyketölkkien sisältöä. Etiketit muodostivat erottamattoman kokonaisuuden säilykkeiden kanssa, eivätkä ne sellaisina ole verrattavissa ripustettaviin merkkilappuihin (ripustuslipukkeet, joihin on merkitty tavaroiden hinta ja muita tavaraan liittyviä tietoja ja jotka on kiinnitetty tavaraan kudelangalla) tai liitettävihin valokuviin, joita ei luokitella päällyksiksi. Unionin alueella tuotettujen henkisten suoritusten etuoikeutettu kohtelu tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan nojalla ei ole käsiteltävässä asiassa mahdollista.

- 4 Valittaja on hakenut muutosta tähän tuomioon. Valittajan mukaan sille, että etikettejä ja säilytysesineitä tarkastellaan kokonaisuutena, ei ole mitään oikeusperustaa. Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa ei voida soveltaa, koska kyseisessä säännöksessä puhutaan vain päällyksen ja tavaran kokonaisuudesta, mutta ei päällykseen kiinnitetyn, tietoja sisältävän kilven ja tavaran kokonaisuudesta. Lisäksi tulostusmallien valmistuskustannuksissa ei ole kyse päällysten kustannuksista, kuten tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan sanamuodossa edellytetään. Myöskään yhdistetyn nimikkeistön yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön b alakohta ei sisällä tullausarvon määrittämistä koskevia sääntöjä. Etiketit ovat rinnastettavissa ripustettaviin merkkilappuihin, koska myös ne on liitetty kiinteästi tavaroihin niiden maahantuontihetkellä eikä niitä voida käyttää uudelleen. Säilykkeiden ja etikettien välinen yhteys on täysin erotettavissa, vaikka etiketit tuhoutuisivat erottamisen aikana.
- 5 Valittajan käsityksen mukaan suunnittelupalvelut kuuluvat tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan soveltamisalaan, eikä niitä näin ollen pidä lisätä kauppaa-arvoon, koska henkisiä lisätekijöitä suositaan, jos ne suoritetaan Euroopan unionissa. Pakkausmallin luokittelu Finanzgerichtin näkemyksen mukaan johtaa arvioinnin ristiriitaisuuksiin, jos yhtenäistä mallia käytettäisiin eri tarkoituksiin.

II.

- 6 Jaosto lykkää sen käsiteltäväksi saatetun Revision-valituksen käsittelyä [– –] [menettelyä koskevia määräyksiä] ja esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Onko unionin tullialueella suoritetusta etikettien tulostusmallien valmistamisesta aiheutuneet kustannukset lisättävä kauppaa-arvoon tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan vai 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan mukaan, kun unionin tullialueelle sijoittautunut ostaja asettaa tulostusmallit kolmannessa maassa olevien tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa?

III.

7 Jaosto katsoo, että asian ratkaisu riippuu tullikoodeksin tullausarvoa koskevista säännöksistä. Tullikoodeksin tulkinnasta on epäilyjä, joilla on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta:

8 Sovellettava unionin oikeus:

9 Tullikoodeksin 29 artikla:

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

2. --

3. a) Tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan maahan tuoduista tavaroista myyjälle tai tämän hyväksi suorittama taikka suoritettava kokonaisuusmaksu, ja siihen sisältyvät kaikki maahan tuotuja tavaroita koskevat maksut, jotka ostaja on suorittanut tai tämän on suoritettava myyjälle maahan tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä tai kolmannelle myyjän velvollisuuden täyttämiseksi. --

10 Tullikoodeksin 32 artikla:

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

a) seuraavat erät, jos ostaja vastaa niistä mutta ne eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan:

i) --

ii) päällysten kustannukset, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina,

iii) --

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

i) --

ii) --

iii) --

iv) tekninen suunnittelu, kehittäminen, taiteellinen työ ja mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta, jotka tapahtuvat muualla kuin yhteisössä ja ovat välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa;

c) --

- 11 Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä annetun asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (jäljempänä soveltamisasetus) 154 artikla:

Jos koodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuja päällyksiä tuodaan maahan toistuvasti, niiden kustannukset on tavaranhaltijan pyynnöstä asianmukaisesti eriteltävä yleisesti hyväksytyjä kirjanpitoperiaatteita noudattaen.

- 12 Soveltamisasetuksen 155 artikla:

Koodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohtaa sovellettaessa ei tutkimustyön ja alustavien mallisuunnittelupiirustusten kustannuksia sisällytetä tullausarvoon.

- 13 Soveltamisasetuksen 156 a artiklan 1 kohta:

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

- koodeksin 32 artiklan 2 kohdasta poiketen tietyt erät, jotka on lisättävä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, vaikka ne eivät olisi laskettavissa tullivelan syntymishetkellä,

- 14 Yleisten tulkintasääntöjen 5 sääntö:

Edellä olevien määräysten lisäksi jäljempänä mainittuihin tavaroihin sovelletaan seuraavia sääntöjä:

a) Kameralaukut, soittimien kotelot ja laukut, asekotelot, piirustuskojekotelot, kaulakorukotelot ja niiden kaltaiset pitkäaikaiskäyttöön soveltuvat, tiettyä tavaraa tai tavaralajitelmaa varten erityisesti muotoillut tai sovitetut säilytysesineet, jotka esitetään tullille niiden tavaroiden kanssa, joita varten ne on tarkoitettu, luokitellaan kuten nämä tavarat, jos ne tavallisesti myydään näiden tavaroiden kanssa. Tämä sääntö ei kuitenkaan koske säilytysesineitä, jotka antavat kokonaisuudelle sen olennaisen luonteen.

b) Jollei 5 säännön a alakohdan määräyksistä muuta johdu, tavaroita sisältävät pakkauspäällykset ja pakkausaineet luokitellaan kuten nämä tavarat, jos niitä tavallisesti käytetään tällaisten tavaroiden pakkaamiseen. Tämä määräys ei kuitenkaan ole velvoittava, jos pakkauspäällykset tai pakkausaineet selvästi soveltuvat toistuvaan käyttöön.

15 Yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön alaviite 1:

Ilmaisulla ”pakkauspäällykset ja pakkausaineet” tarkoitetaan kaikkia ulko- ja sisäpäälläisiä, pitimiä, kääreitä ja alustoja, lukuun ottamatta kuljetuslaitteita – esimerkiksi kontteja – tavarapeitteitä, lastausvälineitä ja apukuljetusvarusteita. Ilmaisulla ”pakkauspäällykset ja pakkausaineet” ei tarkoiteta 5 yleisen tulkintasäännön a alakohdassa tarkoitettuja säilytysesineitä.

16 Harmonoidun järjestelmän selitykset 02.0 ja 04.0, jotka koskevat yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön a alakohdtaa:

I) Tämä sääntö koskee ainoastaan säilytysesineitä: 02.0

--

2) jotka soveltuvat pitkäaikaiskäyttöön, ts. niiden tulee 04.0
kestää yhtä kauan kuin esine, jota varten ne on tarkoitettu.
Näiden säilytysesineiden tehtävänä on myös suojata
tavaraa, kun tätä ei käytetä (esim. kuljetuksen tai
varastoinnin aikana). Nämä kriteerit mahdollistavat niiden
erottamisen yksinkertaisista pakkauksista.

IV.

17 On epäselvää, kuinka käsiteltävää asiaa on arvioitava unionin oikeuden kannalta. Kysymys on siitä, onko kustannukset Saksassa valmistetuista etikettien tulostusmalleista otettava huomioon tullausarvoa korottavina tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaan, vai voidaanko tällaiset kustannukset sisällyttää tullausarvoon vain tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa säädetyin edellytyksin, jolloin näitä kustannuksia ei ole lisättävä kauppaa-arvoon käsiteltävässä asiassa. Tässä yhteydessä erityinen merkitys on käsitteen ”päällys” tulkinnalla sekä edellä mainittujen säännösten välisellä suhteella.

18 1. Käsiteltävässä asiassa määritettävän tullausarvon kannalta ratkaisevia ovat tullikoodeksin 29 artikla ja sitä seuraavat artiklat, koska velvollisuus maksaa tulli on syntynyt valittajan asiakirjoihin 12.12.2012–30.5.2013 tehdyllä merkinnällä (tullikoodeksin 201 artiklan 2 kohta, luettuna yhdessä 76 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 3 kohdan kanssa). Tullausarvomenetelmät ovat aineellisen tullioikeuden säännöksiä, joita sovelletaan edelleen tilanteisiin, jotka ovat syntyneet ennen unionin tullikoodeksista annetun asetuksen (EU) N:o 952/2013 (jäljempänä unionin tullikoodeksi) voimaantuloa (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 9.3.2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, 19

kohta ja sitä seuraavat kohdat, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]; ks. myös jaoston tuomio 19.10.2021 – VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen] ja tuomio 1.12.1998 – VII R 147/97, BFHE 187, 362, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]). Selvitettävä oikeudellinen kysymys tulee kuitenkin esiin myös unionin tullikoodeksin soveltamisen yhteydessä, koska 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohta on sisällytetty olennaisilta osiltaan muuttumattomana unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii kohtaan ja 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohta jopa sanamuodoltaan samanlaisena unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohtaan.

- 19 a) Tullausarvon määrittämiseksi on ensisijaisesti – ja myös käsiteltävässä asiassa – sovellettava tullikoodeksin 29 artiklan mukaista kauppa-arvomenetelmää. Maahantuotujen tavaroiden tullausarvo on tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan mukaan lähtökohtaisesti kauppa-arvo eli unionin tullialueelle vietäviksi myydyistä tavaroista tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta, jota tarvittaessa tarkistetaan tekemällä tullikoodeksin 32 artiklassa tarkoitetut lisäykset ja tullikoodeksin 33 artiklassa mainitut vähennykset.
- 20 Tullikoodeksin 29 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen mukaan tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan maahan tuoduista tavaroista myyjälle tai tämän hyväksi suorittama taikka suoritettava kokonaismaksu, ja siihen sisältyvät kaikki maahan tuotuja tavaroita koskevat maksut, jotka ostaja on suorittanut tai tämän on suoritettava myyjälle maahan tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä tai kolmannelle myyjän velvollisuuden täyttämiseksi.
- 21 Tiivistetysti voidaan todeta, että tullausarvon määrittämisen tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on siis ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa. 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 (unionin tuomioistuimen tuomio 10.9.2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen], joka koskee unionin tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohtaa ja 71 artiklan 1 kohtaa).
- 22 b) Tullikoodeksin 32 artiklassa on luettelo erilaisista kustannuksista ja arvoista, jotka lisätään maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan. Ennakkoratkaisua pyytävä jaosto katsoo, että tämä luettelo on tyhjentävä, minkä vuoksi ylimääräiset lisäykset kauppa-arvoon eivät ole sallittuja (ks. myös ratkaisuehdotus C-340/93, EU:C:1994:177, 17 kohta, joka koskee tavaroiden tullausarvosta 25.8.1980 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1224/80 (EYVL 1980 N:o L 134, 1) (jäljempänä asetus 1224/80) 8 artiklaa;

unionin tuomioistuimen tuomio 28.3.1980, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, 11 kohta, joka koskee asetuksen 1224/80 8 artiklaa; ks. myös jaoston tuomio 24.1.1995 – VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, joka niin ikään koskee edellä mainitun asetuksen 8 artiklaa).

- 23 aa) Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaan päällysten kustannukset lisätään maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina. Tässä järjestelmässä ei tehdä mitään eroa unionissa tuotettujen ja unionin ulkopuolella tuotettujen palvelujen välillä. Tullikoodeksissa ei määritellä päällyksen käsitettä. Epäselvää on erityisesti, kuuluvatko myös kustannukset, jotka aiheutuvat varsinaisiin päällyksiin (esimerkiksi säilyketölkit) liimattavien etikettien tulostusmallien valmistamisesta, päällyksen käsitteen piiriin, jolloin ne on tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan mukaan lisättävä kaupp-arvoon.
- 24 (1) Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan sanamuoto (”päällykset”, englanniksi ”containers” ja ranskaksi ”contenants”) viittaa siihen, että päällyksillä tarkoitetaan säilytysesineitä, jotka sisältävät tai ympäröivät tavaroita. Tämän puolesta puhuu myös se, että pakkauskustannukset mainitaan erikseen tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan iii alakohdassa.
- 25 (2) Toinen edellytys, jonka mukaan päällyksiä on kohdeltava tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina, mahdollistaa yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön a alakohdan soveltamisen säilytysesineiden osalta ja b alakohdan soveltamisen pakkausten osalta [– –] [viittaus oikeuskirjallisuuteen] ilman, että sillä täsmennettäisiin päällyksen käsitteen ulottuvuus.
- 26 Säilytysesineet (yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön a alakohta) on siis erityisesti muotoiltu tai sovitettu tiettyä tavaraa tai tavaralajitelmaa varten ja ne soveltuvat pitkäaikaiskäyttöön (ks. myös harmonoidun järjestelmän selitykset 03.0 ja 04.0, jotka koskevat yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön a alakohtaa). Yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön b alakohdan alaviitteen 1 mukaan ilmaisulla ”pakkauspäällykset ja pakkausaineet” tarkoitetaan kaikkia ulko- ja sisäpäällyksiä, pitimiä, kääreitä ja alustoja, lukuun ottamatta kuljetuslaitteita – esimerkiksi kontteja – tavarapeitteitä, lastausvälineitä ja apukuljetusvarusteita. Näin ollen tullitariffissa erotetaan toisistaan säilytysesineet ja pakkaukset. Harmonoidun järjestelmän selityksistä 16.0, joka koskee 5 säännön b alakohtaa, ilmenee lisäksi, että sillä tarkoitetaan pakkausmateriaalia ja säilytysesineitä, joita normaalisti käytetään kyseisten tavaroiden pakkaamiseen.
- 27 Yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön soveltaminen ei kuitenkaan johda yksiselitteiseen tulkintatulokseen tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettun päällyksen käsitteen osalta. On nimittäin niin, että kun tullitariffissa erotetaan erityisesti muotoillut ja pitkäaikaiskäyttöön soveltuvat säilytysesineet muusta tavallisesta pakkauksesta, tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tehdään ero päällysten (iii alakohta) ja pakkausten (iii

alakohta) välillä. Näin ollen jo ilmaiset poikkeavat toisistaan. Lisäksi on olemassa sisällöllisiä eroja, koska tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettujen päällysten tarkoituksena ei välttämättä pidä olla pitkäaikaiskäyttö.

- 28 (3) Ennakkoratkaisua pyytävän jaoston mielestä käsiteltävässä asiassa käytetyissä säilyketölkeissä on kyse tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitetuista päällyksistä. Todennäköisesti myös etiketit, jotka liimataan säilyketölkkeihin kolmannessa maassa, kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan, koska etiketit on liitetty kiinteästi säilyketölkkeihin eikä niitä ilmeisesti voida erottaa ehjinä. Valittaja sisällytti tämän näkemyksen mukaisesti etikettien tulostuskustannukset tullausarvoon.
- 29 Kysymys siitä, voidaanko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettua lisäämisedellytystä kuitenkin tulkita niin laajasti, että se kattaa myös kustannukset, jotka aiheutuvat maahantuotuihin tavaroihin kolmannessa maassa kiinnitettävien etikettien tulostusmallien valmistamisesta, on epäselvä ja edellyttää unionin tuomioistuimen selvennystä.
- 30 bb) Lisäksi tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan suhde 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohtaan sekä päällysteiden tai pakkausten erottaminen 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa mainituista lisätekiöistä on epäselvä. Edellä mainitun säännöksen mukaan kauppa-arvoon on lisättävä maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa välttämättömän teknisen suunnittelun, kehittelyn, taiteellisen työn ja mallisuunnittelun sekä piirustusten ja luonnosten laadinnan arvo aiheellisella tavalla jaoteltuna, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloitusetta tai alennettuun hintaan, käytettäväksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi, jos tämä arvo ei sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan. Soveltamisasetuksen 155 artiklan mukaan tutkimustyön ja alustavien mallisuunnittelupiirustusten kustannuksia ei kuitenkaan sisällytetä tullausarvoon.
- 31 1) Unionin lainsäätäjä on alkuosan muotoilulla ”tuotteiden ja palvelujen [arvo]” valinnut laajan sanamuodon tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdalle, jolloin kyseisen säännöksen soveltamisala ei rajoitu aineellisiin hyödykkeisiin, vaan myös aineettomat esineet voivat kuulua sen piiriin (ks. unionin tuomioistuimen tuomio BMW, EU:C:2020:694, 17 ja 19 kohta, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]). Näin ollen myös etikettien sähköisten tulostusmallien arvoa voitaisiin pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna (aineettomana) esineenä.
- 32 (2) Juuri tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan laaja sanamuoto 32 artiklan 1 kohdan a alakohtaan verrattuna johtaa kysymykseen siitä, onko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b kohtaa sovellettava ensisijaisesti silloin, kun arvioidaan henkisten lisätekiöiden tullausarvoa. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuin pitää mahdollisena tulkintaa, jonka mukaan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohta sisältää henkisiä lisätekiöitä koskevan erityisen

perussäännön, vaikka se ei käy riittävän selkeästi ilmi, kun tarkastellaan kyseisen säännöksen tosiasiallista sanamuotoa ja rakennetta. Tältä osin on myös selvitettävä, onko silloin, kun arvioidaan aineettomien esineiden – käsiteltävässä asiassa suunnittelutoimistojen valmistamat tulostusmallit – tullausarvoa, jo tästä syystä suljettava pois tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan soveltaminen. Tämä kysymys on merkityksellinen käsiteltävän asian ratkaisun kannalta, sillä tulostusmallit valmistettiin Saksassa, jolloin niiden arvo ei lisäisi tullausarvoa tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohtaa sovellettaessa, koska tämän säännöksen mukaan vain unionin ulkopuolella tuotetut henkiset lisätekiöt on sisällytettävä tullausarvoon.

- 33 (3) Lopuksi on tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan yhteydessä vastattava kysymykseen siitä, mitä ilmaisulla ”maahan tuotujen tavaroiden” tarkoitetaan. Tullausarvon oikaiseminen tämän säännöksen nojalla koskee vain sellaisten esineiden ja palvelujen arvoa, jotka liittyvät tekniseen suunnitteluun, kehittelyyn, taiteelliseen työhön ja mallisuunnitteluun sekä piirustusten ja luonnosten laadintaan, jotka ovat välttämättömiä tavaroiden tuottamisessa. Tavaroita voivat käsiteltävässä asiassa olla kaikki maahantuonnissa esitetyt esineet eli säilyketölkkit, joihin on kiinnitetty etiketit, ja niiden sisältö, tai vain elintarvikkeet, minkä puolesta puhuu se, että säilyketölkkit ovat tosiasiasa tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuja päällyksiä.
- 34 cc) Koska tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan ja 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan tulkinta on epäselvä, käsiteltävässä asiassa ei voida yksiselitteisesti arvioida, onko tulostusmallien valmistuskustannukset luettava pakkauskustannuksiin ja näin ollen sisällytettävä kauppa-arvoon, vai onko niin, että henkisinä lisätekiöinä pidettävien tulostusmallien arvoa ei oteta huomioon tullausarvoa korottavana, koska kyseiset mallit valmistettiin Euroopan unionissa.
- 35 Hallintoviranomaisen näkemystä, jonka mukaan käsiteltävässä asiassa on sovellettava tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa, tukee se, että etikettejä ei olisi voitu valmistaa ilman tulostusmalleja ja että ne lopulta sisällytettiin tavaroihin sellaisina kuin ne ilmoitettiin vapaaseen liikkeeseen. Myös etikettien ja säilykkeiden tiivis yhteys tukee hallintoviranomaisen näkemystä. Viime kädessä tulostusmallien merkitys ilmenee myös siitä, että etiketeissä oli tietoja säilyketölkkien sisällöstä. Näin ollen tulostusmallien kustannusten sisällyttäminen ilmentää maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 20.12.2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]). Tarkistuksilla (käsiteltävässä asiassa lisäyksillä) pyritään erityisesti myös estämään mielivaltaisen tai kuvitteellisen tullausarvon määrittäminen (ks. unionin tuomioistuimen tuomio Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]; ks. myös unionin tuomioistuimen tuomio BMW, EU:C:2020:694, 13 kohta

oikeuskäytäntöviittauksineen, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen] joka koskee unionin tullikoodeksin 70 artiklan 1 kohtaa ja 71 artiklan 1 kohtaa).

- 36 Valittajan väitteitä, joiden mukaan tulostusmalleja on kohdeltava tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa tarkoitettuina henkisinä lisätekijöinä, ei kuitenkaan voida ilman muuta sivuuttaa. Tulostusmalleja tai vastaavia henkisiä suoritteita ei mainita tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdassa eikä yleisten tulkintasääntöjen 5 säännössä. Jos tullikoodeksin 32 artiklassa oleva luettelo on tyhjentävä, kuten ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, se puhuu sitä vastaan, että tulostusmallien kustannukset lisätään tullausarvoon. Lisäksi herää kysymys siitä, miksi henkisiä lisätekijöitä, jotka tuotetaan unionin tullialueella, ei sisällytettäisi tullausarvoon tullikoodeksin laajasti muotoillun 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan, mutta ne sitä vastoin sisällytettäisiin suppeammin muotoillun 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan, jos niiden katsottaisiin olevan osa päällyksiä. Kuten edellä on mainittu, tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohta voisi henkisiä lisätekijöitä koskevana erityissäännöksenä sulkea pois 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan soveltamisen. Ennakkoratkaisua pyytävä jaosto katsoo myös, että on olemassa ristiriidan vaara, jos tulostusmallia käytetään erilaisiin etiketteihin, jotka on liitetty päällykseen tai tavaraan eri tavoin. Ei ole ymmärrettävää, miksi tulostusmalleja pidetään osana päällystettä silloin, kun etiketti liimataan päällykseen, mutta näin ei ole silloin, kun etiketti on liitetty tavaraan vain kudelangalla, kuten esimerkiksi ripustettavien merkkilappujen tapauksessa. Jaosto ei ole tähän mennessä missään tapauksessa pitänyt ripustettavia merkkilappuja päällysteenä (ks. jaoston päätös 18.12.2013 – VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo aiheelliseksi viitata ongelmaan, joka voi syntyä käsiteltävästä asiasta riippumatta ja joka pitäisi ottaa huomioon edellä mainittujen tullausarvosäännösten tulkinnassa. Jos tulostusmallien valmistuskustannukset olisi otettava huomioon tullausarvoa korottavina, esiin nousee kysymys siitä, kuinka nämä kustannukset olisi kohdennettava maahantuonteihin, kun tulostusmallit valmistetaan kerran mutta tavarat tuodaan maahan pidemmän ajan kuluessa. Tullikoodeksin 32 artiklaan ei sisälly tätä koskevia sääntöjä. Soveltamisasetuksen 154 artiklassa, jonka mukaan toistuvasti käytettävien päällysten kustannukset voidaan eritellä yleisesti hyväksytyjä kirjanpitoperiaatteita noudattaen, säädetään toisesta tilanteesta, eikä sitä voida ainakaan suoraan soveltaa tulostusmalleihin. Myöskään soveltamisasetuksen 156 a artikla ei tarjoa tyydyttävää ratkaisua tähän tilanteeseen, koska erityisperusteiden vahvistaminen lisäysten ja vähennysten määrittämiseksi tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdasta poiketen edellyttää asianomaisen pyyntöä ja näin ollen maahantuontia edeltävää arviointia sekä tulliviranomaisen antamaa vastaavaa lupaa.
- 38 2. Unionin tuomioistuin ei ole vielä ratkaissut II kohdassa esitettyä oikeuskysymystä, eikä siihen voida antaa tyydyttävää vastausta tullausarvoa

koskevan unionin tuomioistuimen jo olemassa olevan oikeuskäytännön perusteella.

- 39 a) Unionin tuomioistuin on yhteisestä tullitariffista 28.6.1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 950/68 (EYVL 1968 N:o L 172, 1) 1 artiklan liitteessä olevan I osan I osaston C kohdan 2 alakohdan viimeisen virkkeen tulkinnan yhteydessä 5.10.1988 asiassa Schmid antamassaan tuomiossa (C-357/87, EU:C:1988:478, [– –] [viittaus kokoelmaan]) tulkinnut päällyksen käsitettä siten, että se koskee säilytysesineitä, jotka soveltuvat paitsi kyseisten tavaroiden kuljetukseen, myös niiden varastointiin ja myyntiin. Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että maksetut hyvitykset sellaisista päällyksistä, joita ei palauteta ulkomaiselle myyjälle, on lisättävä tullausrvoon asetuksen 1224/80 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan. Tästä ratkaisusta voidaan tosin päätellä, että unionin tuomioistuin tulkitsee päällyksen käsitettä melko laajasti. Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ollut aihetta tehdä eroa tavaroiden varsinaisten päällysten (pullot ja tynnyrit) ja mahdollisten etikettien tai etikettien valmistukseen käytettyjen henkisten lisätekijöiden välillä.
- 40 b) Lisäksi unionin tuomioistuin on useaan otteeseen tarkastellut tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdtaa tai sitä vastaavaa edeltäjäsäännöstä.
- 41 aa) Se on 7.3.1991 asiassa BayWa (C-116/89, EU:C:1991:104, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]) antamassaan tuomiossa todennut, että perussiementen lisäämisestä suoritettavat rojalit tai lisenssimaksut on lisättävä niistä tuotettujen korjattujen siementen tullausrvoon asetuksen 1224/80 8 artiklan 1 kohdan a alakohdan i alakohdan mukaisesti. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on täsmentänyt, ettei ole olemassa yleistä periaatetta, jonka mukaan unionin tullialueella suoritettavat palvelut ja tuotettavat tavarat olisi jätettävä tullausrvon ulkopuolelle. Tämä tuomio koski kuitenkin asetuksen 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdtaa, joka oli tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan edeltäjä.
- 42 bb) Myöskään unionin tuomioistuimen 9.3.2017 asiassa GE Healthcare (C-173/15, EU:C:2017:195, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]) antamasta tuomiosta ei löydy tukea tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan tulkinnalle, koska unionin tuomioistuin käsitteli siinä rojalteja ja lisenssimaksuja, joista – toisin kuin käsiteltävän asian tulostusmallien valmistamisessa suoritettavat henkiset valmistelutyöt – säädetään nimenomaisesti tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa.
- 43 cc) Lopuksi unionin tuomioistuin on tuomiossa BMW (EU:C:2020:694, 18 kohta, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]) katsonut, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tai unionin tullikoodeksin 71 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu lisäämisedellytys koskee myös aineettomia esineitä, kuten esimerkiksi ohjelmistoja. Kyseisen säännöksen suhde tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdtaan, joka on muotoiltu suppeammin, ei sen sijaan ollut tämän ratkaisun kohteena. Tämän tuomion perusteella ei myöskään voida tehdä

johtopäätöstä siitä, voiko päällysteisiin kuulua myös henkiset valmistelutyöt. Lisäksi tässä yhteydessä tarkasteltiin ohjelmistoa, jonka avulla oli tarkoitus suorittaa ajoneuvojen ohjausyksiköiden toimintatestejä. Kyseessä oli siis ohjelmisto, joka liittyi itse maahantuotuun tavarahan.

- 44 3. Myöskään asiaa käsittelevä jaosto ei ole tähän mennessä tarkastellut etikettien tulostusmallien kohtelua tullausarvon kannalta.
- 45 Jaosto on 30.1.1990 antamassaan tuomiossa VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) katsonut, että kolmannessa maassa valmistettujen ja siellä tavaroihin liitettyjen etikettien tulostuskustannukset kuuluvat tullausarvoon, mitä ei ole käsiteltävässä asiassa riitautettu. Mahdolliset kustannukset, jotka aiheutuvat tulostusmallien valmistamisesta unionin tullialueella, eivät olleet kyseisen menettelyn kohteena.
- 46 Kuten [– –] [sivun numero alkuperäisessä muotoilussa] [edellä 36 kohdan lopussa] edellä on todettu, jaosto on päätöksessään BFH/NV 2014, 1107, lisäksi katsonut, että ripustettavat merkkilaput eivät ole tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuja päällyksiä. Mahdolliset sähköiset tulostusmallit eivät tässäkin olleet päätöksen kohteena.
- 47 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytävä jaosto on tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan tarkastelun yhteydessä todennut, että maahantuotujen tavaroiden valmistusta varten käyttöön annetussa henkisessä tuotteessa kiteytyy koko kehitysprosessi, mukaan lukien kaikki virheelliset vaiheet. Sen tullausarvon laskennassa huomioon otettava arvo käsittää siis kaikki tämän prosessin aikana syntyneet kustannukset (ks. jaoston tuomio BFHE 187, 362, [– –] [viittaus oikeustieteelliseen aikakauslehteen]). Myöskään tämä jaoston ratkaisu, joka koski näyttekokeiden tullausarvon määrittämistä, ei kuitenkaan johda pidemmälle käsiteltävän asian osalta.
- 48 4. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa ainoastaan, että sen mielestä käsiteltävässä asiassa ei voida soveltaa muita lisäämisedellytyksiä.
- 49 Pakkauskustannuksia koskevaa tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan iii alakohtaa ei voida soveltaa, koska riidanalaiset etiketit oli liimattu säilyketölkkeihin ja siten tullattu niiden kanssa. Näin ollen etikettejä olisi tullitariffin kannalta kohdeltava tavaraan kuuluvina.
- 50 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohta koskee ainoastaan maahantuotuihin tavaroihin sisältyviä osia eikä myös päällyksiä tai pakkauksia. Säilyketölkeissä olevia etikettejä, mukaan lukien etikettien valmistamiseen käytetyt sähköiset tulostusmallit, ei kuitenkaan sisällytetä itse tavaraan (elintarvike), vaan ne ovat korkeintaan osa päällystä. Etikettien tulostusmalleja ei myöskään käytetä tuontitavaran valmistukseen.