Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Yhteisön tullikoodeksi – 32 artiklan 1 kohdan c alakohta – Asetus (ETY) N:o 2454/93 – 157 artiklan 2 kohta, 158 artiklan 3 kohta ja 160 artikla – Tullausarvon määrittäminen – Tarkistus – Rojaltit, jotka liittyvät arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan – Rojaltit, jotka muodostavat arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden ”myyntiehdon” – Rojaltit, jotka ostaja on maksanut emoyhtiölleen vastikkeeksi lopputuotteiden valmistamiseen tarvittavan taitotiedon toimittamisesta – Kolmansilta osapuolilta hankitut tavarat, jotka ovat lisenssinalaisiin tuotteisiin liitettäviä osia

Asiassa C-76/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 25.10.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 31.1.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi”, aiemmin Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia,

vastaan

”Curtis Balkan” EOOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. G. Xuereb sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Pikamäe,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi”, aiemmin Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia, asiamiehenään M. Metodiev,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja L. Zaharieva,

– Espanjan hallitus, asiamiehinään S. Jiménez García ja M. J. García-Valdecasas Dorrego,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Kocjan, Y. Marinova ja F. Clotuche-Duvieusart,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1) 157 artiklan 2 kohdan, 158 artiklan 3 kohdan ja 160 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya (tulliviraston Lounais-Bulgarian alueosaston johtaja, Bulgaria), aiemmin Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia (Sofian lentoaseman tullin johtaja, Bulgaria), ja ”Curtis Balkan” EOOD ja joka koskee tämän viimeksi mainitun emoyhtiölleen maksamien rojaltien huomioon ottamista kolmansilta toimittajilta tuotujen tavaroiden tullausarvon määrittämisen yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Tullikoodeksi

3 Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 29 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –”

4 Tullikoodeksin 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– –

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

– –

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

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

– –”

Asetus N:o 2454/93

5 Asetuksen N:o 2454/93 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan henkilöiden katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään ainoastaan, jos toinen valvoo toista suoraan tai välillisesti.

6 Kyseisen asetuksen 157 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

– maahantuodun tavaran valmistukseen (erityisesti patentit, piirustukset, mallit ja valmistukseen liittyvä taitotieto)

taikka

– maahantuodun tavaran myyntiin vientiä varten (erityisesti kaupalliset merkit tai tavaramerkit, rekisteröidyt mallit)

tai

– maahantuodun tavaran käyttöön tai jälleenmyyntiin (erityisesti tekijänoikeudet, maahantuotuun tavaraan erottamattomasti sisältyvät valmistusmenetelmät).

2. Jos maahantuodun tavaran tullausarvo määritetään koodeksin 29 artiklan säännösten mukaisesti, rojalti tai lisenssimaksu voidaan lisätä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ainoastaan, jos tämä maksu

– liittyy arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan

ja

– muodostaa kyseisen tavaran myyntiehdon, riippumatta koodeksin 32 artiklan 5 kohdassa mainituista tapauksista.”

7 Kyseisen asetuksen 158 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jos maahantuotu tavara muodostaa ainoastaan yhteisössä valmistettujen tavaroiden sisältämän aineksen tai aineosan, maahantuodusta tavarasta tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa voidaan oikaista ainoastaan, jos rojalti tai lisenssimaksu liittyy tähän tavaraan.

– –

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

8 Asetuksen N:o 2454/93 160 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

9 Kyseisen asetuksen 161 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

10 Asetuksen N:o 2454/93 liitteessä 23 olevissa tullausarvon tulkintaa koskevissa huomautuksissa säädetään tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdan osalta seuraavaa:

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

11 Edellä mainituissa tulkintaa koskevissa huomautuksissa todetaan asetuksen N:o 2454/93 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan osalta seuraavaa:

”Henkilön katsotaan valvovan toista, jos edellinen voi joko oikeudellisesti tai käytännön toimissa asettaa jälkimmäiselle rajoituksia tai ohjata häntä.”

Tullikoodeksikomitean huomautukset

12 Tullikoodeksin 247 a artiklassa tarkoitetun tullikoodeksikomitean (jäljempänä tullikoodeksikomitea) huomautuksessa nro 3 (tullausarvoa käsittelevä jaosto), joka koskee rojaltien ja lisenssimaksujen vaikutusta tullausarvoon, todetaan seuraavaa:

”– –

8. Rojaltien ja lisenssimaksujen maksamisen vaikutusta tullausarvoon on arvioitava silloin, kun tuodut tavarat itsessään ovat lisenssisopimuksen kohteena (eli kun ne ovat lisenssin kattama tuote). Tämä velvollisuus on olemassa myös silloin, kun tuodut tavarat ovat lisenssin kattaman tuotteen aineksia tai ainesosia tai kun tuoduilla tavaroilla (esimerkiksi teollisuuslaitteet tai erikoisvalmistuskoneet) tuotetaan tai valmistetaan lisenssin kattama tuote.

9. Lisenssisopimuksen perusteella toimitettu taitotieto koostuu usein lisenssin kattaman tuotteen käyttöä koskevista malleista, resepteistä, kaavoista ja perusohjeista. Jos tämä taitotieto koskee tuotuja tavaroita, on harkittava, onko kaikki rojaltit tai niihin liittyvät lisenssimaksut sisällytettävä tullausarvoon. Tietyissä lisenssisopimuksissa (esimerkiksi franchising-alalla) määrätään kuitenkin palvelujen, kuten lisenssinsaajan henkilökunnan kouluttaminen lisenssinalaisen tuotteen valmistamista tai koneiden/laitteiden käyttämistä varten, suorittamisesta. Kyseessä voi olla myös tekninen apu hallinnoinnin, hallinnon, markkinoinnin ja kirjanpidon ym. alalla. Tällaisista palveluista maksettuja rojalteja ja lisenssimaksuja ei saa sisällyttää tullausarvoon.

– –

Arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan liittyvät rojaltit tai lisenssimaksut

11. Sen selvittämiseksi, liittyykö rojalti arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, ei ole syytä pohtia kyseisen rojaltin laskentatapaa vaan syitä, joiden vuoksi maksu peritään, eli lisenssinsaajan saamaa vastiketta – –. Näin ollen silloin, kun kyse on lisenssin kattaman tuotteen aineksen tai ainesosan tuonnista tai tuotteen valmistukseen käytettävien koneiden tai laitteiden tuonnista, lisenssin kattaman tuotteen tuotosta maksettu rojalti voi liittyä tuotuihin tavaroihin kokonaan tai osittain tai olla liittymättä niihin lainkaan.*Arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden myynnin edellytyksenä maksetut rojaltit ja lisenssimaksut*

12. Kysymys on siitä, onko myyjä valmis myymään tavarat ilman, että rojalti tai lisenssimaksu maksetaan. Edellytys voi olla nimenomainen tai implisiittinen. Useimmissa tapauksissa lisenssisopimuksessa täsmennetään, edellyttääkö tuotujen tavaroiden myynti rojaltia tai lisenssimaksua. Se, että tästä on sovittu, ei kuitenkaan ole olennaista.

13. Kun tavarat ostetaan yhdeltä henkilöltä ja kun rojaltit tai lisenssimaksut maksetaan toiselle henkilölle, niiden maksamisen voidaan kuitenkin katsoa tietyissä tapauksissa olevan tavaroiden myynnin edellytys (ks. [asetuksen N:o 2454/93] 160 artikla). – –”

13 Tullikoodeksikomitean laatiman huomautuksen nro 11 (tullausarvoa käsittelevä jaosto), joka koskee tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamista liittyen rojalteihin ja lisenssimaksuihin, jotka maksetaan kolmannelle osapuolelle asetuksen N:o 2454/93 160 artiklan mukaisesti, sanamuoto on seuraava:

”– –

Vaikka ostajan ja myyjän välisessä tosiasiallisessa myyntisopimuksessa ei nimenomaisesti edellytetä, että ostaja maksaa rojaltit, tämä maksu voisi olla myynnin implisiittinen edellytys, jos ostaja ei kykenisi ostamaan tavaroita myyjältä maksamatta lisenssimaksua lisenssinhaltijalle ja jos myyjä ei näissä olosuhteissa olisi valmis myymään tavaroita ostajalle.

– –

[Asetuksen N:o 2454/93] 160 artiklan mukaan silloin, kun maksuja maksetaan kolmannelle osapuolelle, joka valvoo valmistajaa suoraan tai välillisesti (jolloin voidaan päätellä, että osapuolet ovat [tämän asetuksen] 143 artiklassa tarkoitetulla tavalla etuyhteydessä keskenään) näitä maksuja pidetään myyntiehtona. [Mainitun asetuksen] liitteen 23 mukaan – – ”henkilön katsotaan valvovan toista, jos edellinen voi joko oikeudellisesti tai käytännön toimissa asettaa jälkimmäiselle rajoituksia tai ohjata häntä”.

Sen määrittämiseksi, onko kyse valvonnasta, on tarkasteltava seuraavia seikkoja:

– lisenssin antaja valitsee valmistajan ja määrää sen ostajalle;

– lisenssin antajan ja myyjän välillä on suora valmistussopimus;

– lisenssinantaja valvoo valmistusta tosiasiallisesti suoraan tai välillisesti (tuotantokeskukset ja/tai tuotantomenetelmät);

– lisenssinantaja valvoo tosiasiallisesti suoraan tai välillisesti logistiikkaa ja tavaroiden kuljettamista ostajalle;

– lisenssinantaja päättää, kenelle valmistaja voi myydä tavarat, tai asettaa mahdollisia ostajia koskevia rajoituksia;

– lisenssinantaja vahvistaa hintaehdot, joilla valmistajan/myyjän on myytävä tavaransa, tai hintaehdot, joilla tuojan/ostajan on jälleenmyytävä tavarat;

– lisenssinantajalla on oikeus tutkia valmistajan tai ostajan kirjanpito;

– lisenssinantaja päättää käytettävistä tuotantomenetelmistä/tarjoaa mallit jne.;

– lisenssinantaja nimeää tarvikkeiden/komponenttien toimittajat tai asettaa niiden valinnalle rajoituksia;

– lisenssinantaja rajoittaa niitä määriä, joita valmistaja voi tuottaa;

– lisenssinantaja ei anna ostajalle lupaa ostaa suoraan valmistajalta vaan tavaramerkin haltijan (lisenssinantaja) kautta, joka voi toimia myös tuojan ostoagenttina;

– valmistajalla ei ole lupaa valmistaa kilpailevia tuotteita (ilman lisenssiä), jos sillä ei ole lisenssinantajan suostumusta;

– valmistettu tuote on lisenssinantajalle ominainen (suunnittelu/mallisuunnittelu ja tavaramerkki)

– lisenssinantaja määrittelee tuotteen ominaisuudet ja käytetyn teknologian.

Näiden indikaattorien, jotka ovat pelkkiä lisenssinantajan suorittamia laatutarkastuksia laajemmat, yhdistelmä osoittaa [asetuksen N:o 2454/93] 143 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetun etuyhteyden, ja rojaltin maksamista on näin ollen pidettävä [tämän asetuksen] 160 artiklan mukaisena myyntiehtona."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Curtis Balkan on Bulgariaan sijoittautunut yhtiö, jonka Yhdysvaltoihin sijoittautunut Curtis Instruments Inc. -yhtiö (jäljempänä Curtis USA) omistaa kokonaan. Näiden yhtiöiden välisistä oikeussuhteista määrätään muun muassa kahdessa sopimuksessa, joista ensimmäinen tehtiin 1.2.1996, ja se koskee patentin käyttöoikeutta, ja toinen, joka tehtiin 26.11.2002, koskee hallinnointipalvelujen tarjoamista.

15 Patentin käyttöoikeutta koskevan sopimuksen mukaan Curtis USA myy Curtis Balkanille vakiohintaan rakennussarjoja, joista valmistetaan polttoainesäiliöiden mittareita, ja rakennussarjoja, joista valmistetaan korkeataajuisia nopeusrajoittimia ja jotka perustuvat sen omaan patentoituun teknologiaan. Curtis Balkanilla on oikeus valmistaa – näitä komponentteja käyttämällä – ja myydä moottoreiden nopeusrajoittimia ja sähköautojen osia eli tuotteita, joiden osalta se maksaa korvauksen patentin käyttöoikeudesta. Tämä korvaus suoritetaan neljännesvuosittain vuosineljänneksen ilmoitettuun tuotemyyntiin perustuvien laskelmien perusteella. Curtis USA perii 1.9.2010 allekirjoitetun lisäsopimuksen nojalla rojalteja, joiden suuruus on 10 prosenttia sopimuksessa tarkoitettujen ja Curtis Balkanin myymien tuotteiden nettomyyntihinnasta.

16 Palvelujen tarjoamista koskevan sopimuksen mukaan Curtis USA sitoutuu muun muassa varmistamaan Curtis Balkanille operatiivisen toiminnan eli hallinnoinnin, mukaan lukien markkinointi, mainonta, budjettien laatiminen, rahoituskertomukset, tietojärjestelmät ja henkilöstöpalvelut, sovittua kuukausimaksua vastaan.

17 Tarkastaessaan Curtis Balkanin tekemiä tulli-ilmoituksia, jotka koskivat tavaroiden tuontia kolmansista maista 1.1.2012 ja 31.5.2015 välisenä aikana, Bulgarian tulliviranomaiset totesivat, että Curtis Balkan käytti tuotuja tavaroita, "osia ja ainesosia", sellaisten tuotteiden valmistukseen, joista kyseinen yhtiö maksaa rojalteja Curtis USA:lle 1.2.1996 tehdyn sopimuksen mukaisesti. Lisäksi todettiin, että tuotujen tavaroiden ilmoitettu tullausarvo ei sisältänyt näitä rojalteja.

18 Tässä yhteydessä sekä Curtis USA että Curtis Balkan antoivat selityksiä, joista ilmenee muun muassa, että Curtis USA valvoo koko tuotantoketjua neuvotteluista ja tuotantoa varten tarvittavien osien keskitetystä hankkimisesta lopputuotteiden myyntiin. Tuotteisiin liitetyt osat valmistetaan Curtis USA:n määräämän tuote-eritelmän mukaisesti, ja osat on suunniteltu erityisesti näitä tuotteita varten. Lisäksi Curtis USA:n on hyväksyttävä toisen toimittajan valinta. Tilausten, joiden arvo on enintään 100 000 Yhdysvaltain dollaria (USD) (noin 85 000 euroa), osalta ilmoittaminen Curtis USA:lle tai tämän antama hyväksyntä eivät kuitenkaan ole tarpeen.

19 Sofian lentoaseman tullijohtaja oikaisi 28.4.2016 päivätyllä päätöksellä ilmoitetun tullausarvon kaikkien tutkittujen tulli-ilmoitusten osalta, lukien siihen mukaan rojaltit, joista hän katsoi, että ne oli maksettava tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan, luettuna yhdessä tämän asetuksen 158 artiklan 1 ja 3 kohdan ja 160 artiklan kanssa, nojalla.

20 Curtis Balkan teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Yhtiö esitti oikaisuvaatimuksensa tueksi tavarantoimittajien kirjeitä, joilla se pyrki osoittamaan, että Curtis Balkanin näiltä tavarantoimittajilta tilaamien tavaroiden hinnat eivät olleet riippuvaisia sen Curtis USA:lle maksamista rojalteista ja että Curtis USA ei voinut ohjata tai rajoittaa mainittujen toimittajien toimintaa.

21 Toimivaltainen tulliviranomainen hylkäsi 21.6.2016 tekemällään päätöksellä Curtis Balkanin oikaisuvaatimuksen.

22 Curtis Balkan riitautti 28.4.2016 päivätyn päätöksen, sellaisena kuin se vahvistettiin 21.6.2016 päivätyllä päätöksellä, Administrativen sad – Sofia gradissa (Sofian kaupungin hallintotuomioistuin, Bulgaria). Tässä menettelyssä määrättiin kyseisen yhtiön pyynnöstä suoritettavaksi asiantuntija-arvio, josta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien tulli-ilmoitusten arvo ei ylittänyt 100 000 USD:n kynnysarvoa, jonka rajoissa kyseinen yhtiö oli toiminnallisesti riippumaton tavaroita tilatessaan.

23 Administrativen sad – Sofia grad kumosi 8.2.2018 antamallaan tuomiolla 28.4.2016 päivätyn päätöksen, sellaisena kuin se vahvistettiin 21.6.2016 päivätyllä päätöksellä, sillä perusteella, että asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdassa asetetut edellytykset sille, että tuotujen tavaroiden sopimusarvoa olisi korotettu maksettujen rojaltien arvolla, eivät täyttyneet.

24 Kyseisessä säännöksessä tarkoitetusta ensimmäisestä edellytyksestä, jonka mukaan rojaltien maksamisen on liityttävä arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, kyseinen tuomioistuin katsoi, että pääasiassa kyseessä olevat tavarat eivät kuuluneet patentin käyttöoikeutta koskevan sopimuksen soveltamisalaan. Ei varsinkaan ollut esitetty näyttöä siitä, että näihin tavaroihin oli sisällytetty erottamattomasti tiettyjä valmistusprosesseja tai taitotietoa, joiden oikeudet ovat Curtis USA:n hallussa.

25 Toisen edellytyksen, jonka mukaan rojaltien maksamisen on oltava tuotujen tavaroiden myyntiehto, osalta kyseisen tuomioistuimen mukaan ei myöskään ollut näytetty toteen, että toimittajat olivat vaatineet Curtis Balkania maksamaan rojalteja Curtis USA:lle. Tarkemmin sanottuna ei ollut osoitettu, että viimeksi mainitun yhtiön ja toimittajien välillä olisi jonkinlainen yhteys, jonka perusteella voitaisiin olettaa, että ensin mainittu valvoo viimeksi mainittuja välillisesti. Lisäksi nämä toimittajat kiistävät kategorisesti tällaisen yhteyden olemassaolon.

26 Sofian lentoaseman tullijohtaja valitti Administrativen sad – Sofia gradin tuomiosta Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria).

27 Sofian lentoaseman johtaja väittää, että rojaltien ja arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden välillä on yhteys, koska kyseiset tavarat ovat lisenssinalaisten tuotteiden valmistuksessa käytettäviä komponentteja ja koska nämä komponentit sertifioidaan lopputuotteiden laatuvaatimuksiin liittyen. Lisäksi rojaltit ovat hänen mukaansa tuotujen tavaroiden myyntiehto, koska tavarantoimittajien valinnassa otetaan huomioon tekniset vaatimukset, jotka tuotujen tavaroiden on täytettävä, koska nämä vaatimukset ovat peräisin Curtis USA:n suunnittelukeskuksen insinööriosastoilta.

28 Sofian lentoaseman johtaja katsoo siitä seikasta, että arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat oli hankittu toimittajilta, jotka olivat erillisiä yhtiöstä, jolle rojaltit maksettiin, että asetuksen N:o 2454/93 160 artikla, joka koskee tällaista tilannetta, on sovellettavissa, koska Curtis USA valvoo valmistajia välillisesti. Lisenssinantaja nimittäin valitsee valmistajat ja määrää niille eritelmiä, joten se kohdistaa valmistusmenetelmään todellista suoraa tai välillistä valvontaa.

29 Koska tuodut tavarat ovat ainoastaan lopputuotteiden koostumukseen kuuluvia ainesosia ja koska rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain muihin komponentteihin, jotka lisätään tavaroihin niiden tuonnin jälkeen, sekä tuonnin jälkeisiin toimintoihin ja palveluihin, Sofian lentoaseman tullijohtaja huomauttaa, että rojaltit on eritelty suhteellisesti asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 1 ja 3 kohdan mukaisella tavalla.

30 Curtis Balkan kiistää Sofian lentoaseman tullijohtajan kannan.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa katsoneensa asioissa, jotka ovat analogisia pääasian kanssa ja jotka koskivat samoja asianosaisia, että tulliviranomainen oli asianmukaisesti oikaissut tullausarvon asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdan perusteella. Kyseinen tuomioistuin katsoi erityisesti, että tässä säännöksessä tarkoitetussa tilanteessa kyseisen asetuksen 157 artiklan 2 kohdan edellytyksiä ei tullut tarkistaa ja että myöskään saman asetuksen 160 artiklalla ei ollut merkitystä.

32 Varhoven administrativen sad on kuitenkin epävarma asetuksen N:o 2454/93 oikeasta tulkinnasta, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että siinä säädetään tullausarvon oikaisemisen itsenäisestä perusteesta, jonka mukaan rojaltit lisätään tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan säännöstä huolimatta?

2) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että siinä säädetään tullausarvon oikaisemisen osalta kahdesta vaihtoehtoisesta tilanteesta: ensinnäkin siitä, että nyt käsiteltävien kaltaiset rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin ja ainesosiin, ja toiseksi siitä, että rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin?

3) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että siinä säädetään tullausarvon oikaisemisen osalta kolmesta tilanteesta: ensinnäkin siitä, että rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin ja ainesosiin; toiseksi siitä, että rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin; kolmanneksi siitä, että rojaltit osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin ainesosiin tai tuonnin jälkeisiin muihin suoritteisiin tai palveluihin?

4) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan tullausarvon oikaiseminen aina silloin, kun todetaan, että maksetut rojaltit liittyvät arvonmäärityksen kohteena olevien sellaisten tavaroiden tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, jotka ovat

konkreettisessa tapauksessa sellaisia, joita amerikkalainen yhtiö suorittaa bulgarialaiselle yhtiölle (ja jotka liittyvät valmistukseen ja hallintoon), riippumatta siitä, täyttyvätkö asetuksen N:o 2454/93 157 artiklassa säädetyt oikaisemisen edellytykset?

5) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että se on tullausarvon säännöksen mukaisen oikaisemisen erityistapaus kyseisen asetuksen 157 artiklan edellytysten täyttyessä, missä yhteydessä erityisyys perustuu vain siihen, että rojalti vain osittain liittyy arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, joten se on eriteltävä suhteellisesti?

6) Onko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että se on sovellettavissa myös silloin, jos ostaja maksaa rojaltin tai lisenssimaksun kolmannelle osapuolelle?

7) Jos molempiin edellä mainittuihin kysymyksiin vastataan myöntävästi, onko tuomioistuimen tutkittava rojaltin tai lisenssimaksun asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdan mukaisen suhteellisen erittelyn yhteydessä, täyttyvätkö 157 artiklan 2 kohdan molemmat edellytykset, eli että rojalti tai lisenssimaksu edes vain osittain liittyy tuotuihin tavaroihin ja että sen maksaminen muodostaa kyseisten tavaroiden myyntiehdon, ja mikäli näin on, onko tässä arvioinnissa otettava huomioon 160 artiklan säännös, jonka mukaan 157 artiklan 2 kohdassa säädettyjen edellytysten katsotaan täyttyneen, jos myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suorittamaan tämän maksun?

8) Onko asetuksen N:o 2454/93 160 artikla sovellettavissa vain kyseisen asetuksen 157 artiklan perussääntöön, jos rojaltit tai lisenssimaksut on maksettava jollekin kolmannelle osapuolelle ja jos ne liittyvät kokonaan arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan, vai myös niissä tapauksissa, joissa rojaltit tai lisenssimaksut vain osittain liittyvät tuotuun tavaraan?

9) Onko asetuksen N:o 2454/93 160 artiklaa tulkittava siten, että lisenssinantajan ja myyjän välisen ”etuyhteyden” käsitteellä on ymmärrettävä tarkoitettavan tilanteita, joissa lisenssinantaja on etuyhteydessä ostajaan, koska se kohdistaa ostajaan välitöntä valvontaa, joka ylittää laadunvalvonnan, vai onko sitä tulkittava siten, että edellä kuvatun kaltainen lisenssinantajan ja ostajan välinen etuyhteys ei riitä, jotta olisi katsottava, että kyseessä olisi (välillinen) etuyhteys lisenssinantajan ja myyjän kesken, erityisesti silloin, jos viimeksi mainittu kiistää sen, että hinnat, joita maksettiin ostajan tilauksista tuotujen tavaroiden osalta, olisivat riippuneet rojaltien tai lisenssimaksujen maksamisesta, ja kiistää senkin, että lisenssinantaja olisi siinä asemassa, että se voi ohjata liiketoiminnallisesti sen toimintaa tai rajoittaa sitä?

10) Onko asetuksen N:o 2454/93 160 artiklaa tulkittava siten, että siinä sallitaan tullausarvon oikaiseminen vain silloin, jos molemmat kyseisen asetuksen 157 artiklassa säädetyt edellytykset täyttyvät, eli rojalti tai lisenssimaksu, joka maksetaan kolmannelle osapuolelle, liittyy arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin ja muodostaa kyseisten tavaroiden myyntiehdon, ja lisäksi täyttyy edellytys, jonka mukaan myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suorittamaan tämän maksun?

11) Onko katsottava, että asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukainen edellytys, jonka mukaan rojaltin tai lisenssimaksun on liityttävä arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, täyttyy, jos rojalti tai lisenssimaksu ja tuodut tavarat ovat välillisessä yhteydessä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, jossa arvonmäärityksen kohteena olevat tavarat ovat lisenssinalaisen lopputuotteen aineksia?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee 11 kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, lähinnä, onko asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohtaa, 158 artiklan 3 kohtaa ja 160 artiklaa tulkittava siten, että niiden rojaltien suhteellinen osuus, jotka yhtiö on maksanut emoyhtiölleen vastikkeeksi taitotiedon toimittamisesta lopputuotteiden valmistusta varten, on lisättävä tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tilanteessa, jossa näiden tavaroiden on tarkoitus kuulua muiden ainesosien lisäksi mainittujen lopputuotteiden koostumukseen ja ensin mainittu yhtiö on hankkinut ne emoyhtiöstä erillisiltä myyjiltä.

34 Alustavana huomautuksena on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tullausarvon määrityksestä annettujen Euroopan unionin säännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja. Tullausarvon on näet ilmennettävä tuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (tuomio 20.6.2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tullikoodeksin 29 artiklan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään lähtökohtaisesti niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi Euroopan unionin tullialueelle, kuitenkin tarvittaessa muun muassa tullikoodeksin 32 artiklan mukaisesti tehtävien tarkistusten jälkeen (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Osatekijöinä, jotka tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on tullausarvon määrittämiseksi lisättävä, mainitaan 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin liittyvät rojaltit ja lisenssimaksut, jotka ostajan on niiden myynnin edellytyksenä maksettava suoraan tai välillisesti, jos nämä rojaltit ja lisenssimaksut eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan.

37 Lisäksi asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 1 kohdan mukaan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa käytetyllä käsitteellä "rojaltit ja lisenssimaksut" viitataan muun muassa sellaisten oikeuksien käytöstä suoritettaviin maksuihin, jotka liittyvät tuodun tavaran valmistukseen, sen myyntiin vientiä varten taikka sen käyttöön tai jälleenmyyntiin.

38 Asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdassa puolestaan täsmennetään, että jos tuodun tavaran tullausarvo määritetään tullikoodeksin 29 artiklan säännösten mukaisesti, rojalti tai lisenssimaksu voidaan lisätä tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan ainoastaan, jos tämä maksu yhtäältä liittyy arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan ja toisaalta muodostaa kyseisen tavaran myyntiehdon.

39 Tämän seurauksena tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä tarkistusta sovelletaan, kun seuraavat kolme kumulatiivista edellytystä täyttyvät: ensimmäiseksi se, etteivät rojaltit tai lisenssimaksut sisälly tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, toiseksi se, että ne liittyvät arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan, ja kolmanneksi se, että ostajan on maksettava kyseiset rojaltit tai lisenssimaksut arvonmäärityksen kohteena olevan tavaran myyntiehtona (tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 35 kohta).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Curtis Balkan maksoi pääasiassa kyseessä olevat rojaltit emoyhtiölleen Curtis USA:lle vastikkeeksi siitä, että viimeksi mainittu toimitti taitotietoa niiden tuotteiden valmistamiseksi, joiden osaksi tuodut tavarat liitettiin. Näin ollen näitä rojalteja on pidettävä asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 1 kohdan kolmannessa luetelmakohdassa

tarkoitettuna maksuna, joka suoritetaan sellaisten oikeuksien käytöstä, jotka liittyvät tuodun tavaran käyttöön, ja niiden on näin ollen katsottava kuuluvan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun "rojaltien ja lisenssimaksujen" käsitteeseen.

41 Lisäksi koska on selvää, että Curtis Balkan ei sisällyttänyt kyseisiä rojalteja pääasiassa kyseessä olevista tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, tämän tuomion 39 kohdassa mainittu ensimmäinen edellytys tullausarvon tarkistamiseksi täyttyy.

42 Toisesta edellytyksestä, jonka mukaan rojaltien on liityttävä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, on muistutettava, että asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos tuotu tavara muodostaa ainoastaan unionissa valmistettujen tavaroiden ainesosan, tuodusta tavarasta tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa voidaan oikaista ainoastaan, jos rojalti liittyy kyseiseen tavaraan.

43 Lisäksi kyseisen asetuksen 161 artiklan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että jos rojaltin tai lisenssimaksun määrän laskentamenetelmä perustuu tuodun tavaran hintaan, on tämän rojaltin tai lisenssimaksun maksamisen katsottava liittyvän arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan, jollei toisin osoiteta. Kyseisen asetuksen 161 artiklan toisen alakohdan sanamuodon mukaan on sitä vastoin niin, että jos rojaltin tai lisenssimaksun määrä lasketaan riippumatta tuodun tavaran hinnasta, tämän rojaltin tai lisenssimaksun maksaminen voi liittyä arvonmäärityksen kohteena olevaan tavaraan.

44 On myös muistutettava, että 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).

45 Tältä osin tullikoodeksikomitean laatiman, rojaltien ja lisenssimaksujen vaikutusta tullausarvoon koskevan huomautuksen nro 3 (tullausarvoa käsittelevä jaosto) 8 kohdasta ilmenee, että rojaltien ja lisenssimaksujen maksamisen vaikutusta tullausarvoon on tarkasteltava paitsi silloin, kun tuodut tavarat itsessään ovat lisenssisopimuksen kohteena, myös silloin, kun tuodut tavarat ovat lisenssin kattaman tuotteen ainesosia.

46 Lisäksi kyseisen huomautuksen 9 kohdan mukaan silloin, kun lisenssisopimuksen nojalla annettu taitotieto liittyy tuotuihin tavaroihin, on harkittava, onko kaikki tavaroihin liittyvät rojaltit tai lisenssimaksut sisällytettävä tullausarvoon. Sitä vastoin tullausarvoon ei pidä sisällyttää rojalteja ja lisenssimaksuja, jotka maksetaan palvelujen, kuten lisenssinsaajan henkilökunnan kouluttaminen lisenssinalaisen tuotteen valmistamista varten tai tekninen apu hallinnoinnin, hallinnon, markkinoinnin ja kirjanpidon kaltaisilla aloilla, suorittamisesta.

47 Lopuksi kyseisen huomautuksen 11 kohdassa todetaan, että sen selvittämiseksi, liittyykö rojalti arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin, ei ole syytä pohtia kyseisen rojaltin laskentatapaa vaan syitä, joiden vuoksi maksu peritään, eli lisenssinsaajan saamaa vastiketta. Näin ollen silloin, kun kyse on lisenssin kattaman tuotteen ainesosan tuonnista, lisenssin kattaman tuotteen myyntituotosta maksettu rojalti voi liittyä tuotuihin tavaroihin kokonaan tai osittain tai olla liittymättä niihin lainkaan.

48 Näin ollen se, että rojaltin tai lisenssimaksun laskentatapa ei liity tuodun tavaran hintaan vaan sen lopputuotteen hintaan, jonka osaksi tämä tavara liitetään, ei sulje pois sitä, että tämän rojaltin tai lisenssimaksun voidaan katsoa liittyvän kyseiseen tavaraan.

49 Sitä vastoin pelkästään sen seikan perusteella, että tavara liitetään lopputuotteeseen, ei voida päätellä, että rojaltit tai lisenssimaksut, jotka suoritetaan vastikkeeksi lisenssisopimuksen perusteella tämän lopputuotteen valmistusta varten annetusta taitotiedosta, liittyvät tähän tavaraan. Tältä osin vaaditaan, että yhtäältä näiden rojaltien tai lisenssimaksujen ja toisaalta kyseisen tavaran välillä on riittävän läheinen yhteys.

50 Tällainen yhteys on olemassa silloin, kun lisenssisopimuksen nojalla toimitettu taitotieto on tarpeellinen tuodun tavaran valmistamiseksi. Tästä on osoituksena se seikka, että kyseinen tavara on suunniteltu erityisesti liitettäväksi lisenssinalaiseen tuotteeseen ilman, että muuta järkevää käyttöä olisi harkittu. Sitä vastoin sen perusteella, että taitotieto on tarpeen ainoastaan lisenssinalaisten tuotteiden valmiiksi saamista varten, voidaan päätellä, ettei yhteys ole riittävän läheinen.

51 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan sen käsiteltäväksi saatetun asian tosiseikkoja, tehtävänä on tutkia, onko Curtis Balkanin ja Curtis USA:n välisen lisenssisopimuksen nojalla annetun taitotiedon ja tuotujen tavaroiden välillä riittävän läheinen yhteys, ja määrittää näin ollen, voidaanko Curtis Balkanin Curtis USA:lle maksamien rojaltien katsoa liittyvän näihin tavaroihin tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti. Tässä yhteydessä on otettava huomioon kaikki asian kannalta merkitykselliset seikat, erityisesti kyseessä olevien henkilöiden väliset oikeudelliset ja tosiasialliset suhteet.

52 On lisättävä, että rojaltit voivat liittyä arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin kyseisen 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla, vaikka kyseiset rojaltit liittyisivät mainittuihin tavaroihin ainoastaan osittain (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 53 kohta ja tuomiolauselma). Kuten tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdasta ilmenee, tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tehtävien lisäysten on kuitenkin perustuttava ainoastaan puolueettomiin ja laskettavissa oleviin tietoihin.

53 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksistä, jotka koskevat asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdan tulkintaa, on muistutettava, että tämän säännöksen sanamuodon mukaan on niin, että jos rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai aineosiin taikka tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, voidaan asianmukainen erittely tehdä ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella liitteessä 23 esitetyn tullikoodeksin 32 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevan huomautuksen mukaisesti.

54 Ensinnäkin on todettava, että asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa ei voida pitää itsenäisenä oikeusperustana tullausarvon muuttamiselle lisäämällä rojaltit tai lisenssimaksut tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan.

55 Tullikoodeksin 32 artiklan 3 kohdan mukaan tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan voidaan tullausarvoa määritettäessä tehdä nimittäin ainoastaan tässä artiklassa säädettyjä lisäyksiä.

56 Näin ollen rojaltien ja lisenssimaksujen osalta tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohta, jonka soveltamisedellytykset täsmennetään asetuksen N:o 2454/93 157–162 artiklassa, on ainoa oikeusperusta tullausarvon tarkistamiselle siten, että siihen lisätään rojalteja tai lisenssimaksuja.

57 Kun asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa säädetään, että jos rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät ainoastaan tuotuihin tavaroihin, voidaan asianmukainen erittely tehdä ainoastaan objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella, siinä näin ollen ainoastaan täsmennetään tullikoodeksin 32 artiklan 3 kohdasta johtuvaa vaatimusta.

58 Toiseksi asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta ainoastaan silloin, kun rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai ainesosiin ja kun rojaltit tai lisenssimaksut

osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, vaan myös silloin, kun rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai ainesosiin sekä tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin.

59 Kuten tämän tuomion 57 kohdassa on todettu, asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohdassa täsmennetään, että jos rojaltit tai lisenssimaksut ainoastaan osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin, asianmukainen erittely on tehtävä vain objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella.

60 Tämän säännöksen tulkinta, jonka mukaan sitä ei voitaisi soveltaa tämän tuomion 58 kohdassa mainittuun kolmanteen tapaukseen, johtaisi kuitenkin siihen, että kun rojaltit tai lisenssimaksut osittain liittyvät tuotuihin tavaroihin ja osittain tavaroihin tuonnin jälkeen lisättyihin muihin aineksiin tai ainesosiin taikka tuonnin jälkeisiin suoritteisiin tai palveluihin, asianmukainen erittely voitaisiin tehdä objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen puuttuessa, mikä olisi vastoin tullikoodeksin 32 artiklan 3 kohdasta johtuvaa vaatimusta, josta muistutetaan tämän tuomion 52 kohdassa ja jonka mukaan tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tehtävien lisäysten on kuitenkin perustuttava ainoastaan objektiivisiin ja laskettavissa oleviin tietoihin.

61 Kolmanneksi siitä, sovelletaanko asetuksen N:o 2454/93 158 artiklan 3 kohtaa myös silloin, kun ostaja maksaa rojalteja tai lisenssimaksuja myyjästä erilliselle kolmannelle osapuolelle, on riittävää todeta, että kyseisessä säännöksessä ainoastaan viitataan ”rojaltien tai lisenssimaksujen” maksamiseen täsmentämättä, kenelle nämä rojaltit tai lisenssimaksut on maksettava.

62 Tämän tuomion 39 kohdassa mainitusta edellytyksestä, jonka mukaan rojaltin tai lisenssimaksun maksamisen on oltava arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden myyntiehto, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tämä edellytys täyttyy, kun rojaltin tai lisenssimaksun maksamisella on myyjän tai siihen etuyhteydessä olevan henkilön ja ostajan välisessä liikesuhteessa myyjälle sellainen merkitys, ettei se ilman kyseistä maksua myisi tavaroita (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 60 kohta).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa yhtiö, jolle Curtis Balkan maksoi rojalteja, eli Curtis USA, oli lähtökohtaisesti eri yhtiö kuin yhtiöt, joilta se osti pääasiassa kyseessä olevat tavarat.

64 Tältä osin asetuksen N:o 2454/93 160 artiklassa säädetään, että silloin, kun ostaja maksaa rojaltin tai lisenssimaksun kolmannelle osapuolelle, mainitun asetuksen 157 artiklan 2 kohdassa säädettyjen edellytysten katsotaan täyttyneen ainoastaan, jos myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suorittamaan tämän maksun.

65 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että asetuksen N:o 2454/93 160 artiklaa voidaan soveltaa tilanteeseen, jossa ”kolmas osapuoli”, jolle rojalti tai lisenssimaksu on maksettava, ja myyjään ”etuyhteydessä oleva henkilö” ovat yksi ja sama henkilö (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 63–66 kohta).

66 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että sen määrittelemiseksi, muodostaako rojaltin tai lisenssimaksun maksaminen arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun myyntiehdon, olosuhteissa, joissa arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden myyjä on lisenssinantajasta erillinen, on loppujen lopuksi saatava tietää, onko myyjään etuyhteydessä olevalla henkilöllä mahdollisuus varmistaa, että tavaroiden tuonnin edellytyksenä on, että sille maksetaan kyseisiin tavaroihin liittyviä rojalteja tai lisenssimaksuja (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 67–68 kohta).

67 Asetuksen N:o 2454/93 143 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan henkilöiden katsotaan olevan etuyhteydessä keskenään ainoastaan, jos toinen valvoo toista suoraan tai välillisesti. Kyseisen asetuksen liitteessä 23 olevassa tulkintaa koskevassa huomautuksessa, joka koskee tätä säännöstä, täsmennetään tältä osin, että henkilön katsotaan valvovan toista, jos hän voi oikeudellisesti tai käytännön toimissa asettaa jälkimmäiselle rajoituksia tai ohjata häntä.

68 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, oliko asian laita näin Curtis USA:n ja pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden myyjien välisten suhteiden osalta. Tässä tarkoituksessa on otettava huomioon indikaattorit tämän tuomion 13 kohdassa mainitussa huomautuksessa nro 11 (tullausarvoa käsittelevä jaosto), joka koskee tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamista liittyen niihin rojalteihin ja lisenssimaksuihin, jotka maksetaan kolmannelle osapuolelle asetuksen N:o 2454/93 160 artiklan mukaisesti.

69 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemista seikoista, joiden mukaan myyjien toteamusten mukaan tuotujen tavaroiden hinta ei riippunut pääasiassa kyseessä olevien rojaltien maksamisesta ja että lisenssinantajan tehtävänä ei ollut ohjata tai rajoittaa myyjien toimintaa operatiivisella tasolla, on todettava, ettei niiden perusteella voida sellaisenaan sulkea pois sitä, että mainittujen rojaltien maksaminen oli myyntiehto, koska ratkaiseva kysymys oli ainoastaan se, olisiko kaikki merkitykselliset seikat huomioon ottaen, jos näitä rojalteja ei olisi maksettu, myyntisopimuksia tehty valitussa muodossa vai ei ja olisiko tavarat näin ollen toimitettu vai ei.

70 Kaikki edellä esitetty huomioon ottaen, esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, luettuna yhdessä asetuksen N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdan, 158 artiklan 3 kohdan ja 160 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että niiden rojaltien suhteellinen osuus, jotka yhtiö on maksanut emoyhtiölleen vastikkeeksi taitotiedon toimittamisesta lopputuotteiden valmistusta varten, on lisättävä tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tilanteessa, jossa näiden tavaroiden on tarkoitus kuulua muiden ainesosien lisäksi mainittujen lopputuotteiden koostumukseen ja ensin mainittu yhtiö on hankkinut ne emoyhtiöstä erillisiltä myyjiltä, kun

– rojaltit eivät sisälly kyseisistä tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan,

– ne liittyvät tuotuihin tavaroihin, mikä edellyttää sitä, että rojaltien ja näiden tavaroiden välinen yhteys on riittävän läheinen,

– rojaltien maksaminen on mainittujen tavaroiden myyntiehto, joten silloin, kun tätä maksua ei suoritettaisi, tuotuja tavaroita koskevaa myyntisopimusta ei olisi tehty eikä niitä näin ollen olisi toimitettu, ja

– voidaan tehdä rojaltien asianmukainen erittely objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella,

mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava siten, että se ottaa huomioon kaikki asian kannalta merkitykselliset seikat, erityisesti ostajan, myyjien ja lisenssinantajan väliset oikeudelliset ja tosiasialliset suhteet.

Oikeudenkäyntikulut

71 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 32 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, luettuna yhdessä tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 157 artiklan 2 kohdan, 158 artiklan 3 kohdan ja 160 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että niiden rojaltien suhteellinen osuus, jotka yhtiö on maksanut emoyhtiölleen vastikkeeksi taitotiedon toimittamisesta lopputuotteiden valmistusta varten, on lisättävä tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tilanteessa, jossa näiden tavaroiden on tarkoitus kuulua muiden ainesosien lisäksi mainittujen lopputuotteiden koostumukseen ja ensin mainittu yhtiö on hankkinut ne emoyhtiöstä erillisiltä myyjiltä, kun

– **rojaltit eivät sisälly kyseisistä tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan,**

– **ne liittyvät tuotuihin tavaroihin, mikä edellyttää sitä, että rojaltien ja tavaroiden välinen yhteys on riittävän läheinen,**

– **rojaltien maksaminen on mainittujen tavaroiden myyntiehto, joten silloin, kun tätä maksua ei suoritettaisi, tuotuja tavaroita koskevaa myyntisopimusta ei olisi tehty eikä niitä näin ollen olisi toimitettu, ja**

– **voidaan tehdä rojaltien asianmukainen erittely objektiivisten ja laskettavissa olevien tietojen perusteella,**

mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava siten, että se ottaa huomioon kaikki asian kannalta merkitykselliset seikat, erityisesti ostajan, myyjien ja lisenssinantajan väliset oikeudelliset ja tosiasialliset suhteet.

Allekirjoitukset