UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2010 *

Asiassa C-354/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 14.8.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.9.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Gaston Schul BV**

vastaan

**Staatssecretaris van Financiën**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader (esittelevä tuomari) sekä tuomarit P. Kūris ja L. Bay Larsen,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja B. Koopman,

– Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 33 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Gaston Schul BV (jäljempänä Gaston Schul) ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee tullivelan kantamista jälkitullauksin.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

*Unionin säännöstö*

3 Tullikoodeksin 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 33 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Seuraavia eriä ei voida sisällyttää tullausarvoon, jos ne on erotettu maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta:

a) tavaroiden kuljetuskustannukset niiden saavuttua paikkaan, jossa ne tuodaan yhteisön tullialueelle;

b) teollisuuslaitosten, -laitteistojen tai -kalustojen kaltaisten maahan tuotujen tavaroiden maahantuonnin jälkeisestä rakentamisesta, asentamisesta, kokoonpanosta, huollosta tai teknisestä avusta aiheutuvat kustannukset;

c) ostajan tekemästä maahan tuotujen tavaroiden ostoa koskevasta rahoitussopimuksesta aiheutuvat korkokulut riippumatta siitä, järjestääkö rahoituksen myyjä vai joku muu, jos rahoitussopimus on tehty kirjallisesti ja ostaja voi vaadittaessa osoittaa, että:

– kyseiset tavarat tosiasiallisesti myydään niistä tosiasiallisesti maksetuksi tai maksettavaksi ilmoitettuun hintaan

ja

– vaadittava korkokanta ei ole korkeampi kuin se korkokanta, jota on sovellettu vastaavissa liiketoimissa rahoituksen järjestämisen ajankohtana siinä maassa, jossa rahoitus on järjestetty;

d) maksu oikeudesta jäljentää maahan tuotuja tavaroita yhteisössä;

e) ostoprovisio;

f) yhteisössä tavaroiden maahantuonnista tai myynnistä maksettavat tuontitullit tai muut maksut.”

5 Tullikoodeksin 220 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tullivelasta johtuvaa tullien määrää ei ole kirjattu tileihin 218 ja 219 artiklan mukaisesti, tai jos se on kirjattu tileihin lain mukaan kannettavaa määrää pienempänä, kannettava tai kannettavaksi jäävä tullien määrä on kirjattava tileihin kahden päivän kuluessa siitä päivästä, jona tulliviranomaiset ovat todenneet tilanteen ja voivat laskea lain mukaan kannettavan tullien määrän sekä osoittaa velallisen (jälkikäteen tapahtuva tileihin kirjaaminen). Tätä määräaikaa voidaan pidentää 219 artiklan mukaisesti.”

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

6 Gaston Schul teki tulliasioitsijan ominaisuudessa vuosina 1998–2000 Alankomaiden viranomaisille useita tuonti-ilmoituksia kalatuotteiden luovuttamiseksi vapaaseen liikkeeseen.

7 Yhtiö teki ilmoitukset omissa nimissään ja omaan lukuunsa sellaisen islantilaisen rahdinkuljettajan toimeksiannosta, joka puolestaan toimi islantilaisen viejän toimeksiannon perusteella.

8 Ilmoitusten yhteydessä esitettiin pyynnöt etuustulliin perustuvan tullivapauden soveltamisesta sen perusteella, että tuotteiden alkuperä oli Euroopan talousalue (ETA). Gaston Schul liitti tuonti-ilmoituksiin kopiot islantilaisen viejän toimittamista laskuista, joissa toimituslausekkeena oli mainittu ”Toimitettuna tullattuna ”(Delivered Duty Paid, jäljempänä DDP) ja joissa todettiin, että ”tässä asiakirjassa mainittujen tuotteiden viejä – – ilmoittaa, että nämä tuotteet ovat, ellei toisin ole selvästi merkitty, etuuskohteluun oikeutettuja ETA:n alkuperätuotteita”. Toimituslauseke DDP oli myös mainittu tulli-ilmoituksissa.

9 Kyseisten tuotteiden alkuperää koskevasta tutkimuksesta ilmeni sittemmin, että tuotteet olivat tosiasiassa peräisin kolmansista maista ja että etuustullia oli näin ollen sovellettu virheellisesti.

10 Staatssecretaris van Financiën päätti siis kantaa tullit jälkikäteen ja kehotti 7., 11. ja 28.6.2001 päivätyillä tullauspäätöksillä Gaston Schulia maksamaan mainitut tullit.

11 Kyseinen viranomainen laski kannettavien tullien määrän käyttäen tullausarvona kauppahintaa sellaisena kuin se ilmeni tuonti-ilmoituksista, vähentämättä siitä kannettavien tullien määrää.

12 Staatssecretaris van Financiën hylkäsi sittemmin oikaisuvaatimuksen, jolla Gaston Schul vaati maksuvelvollisuutensa alentamista vaatimalla jälkikäteen laskettujen tullien vähentämistä sopimushinnasta.

13 Rechtbank te Haarlem hylkäsi oikaisuvaatimuksen hylkäämisen johdosta nostetun kanteen perusteettomana. Kyseisen tuomioistuimen antama tuomio pysytettiin muutoksenhaussa, minkä vuoksi Gaston Schul teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa aluksi, että pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa myyjä ja ostaja olivat sopineet myyjän vastaavan tulleista. Osapuolet erehtyivät kuitenkin sopimusta tehtäessä tuotteiden alkuperästä ja siten lain mukaan kannettavasta tullien määrästä.

15 Jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi ratkaista sen käsiteltäväksi saatetun asian, sen mielestä on olennaista tietää, täyttyvätkö tullikoodeksin 33 artiklassa säädetyt edellytykset pääasian kaltaisessa tilanteessa.

16 Hoge Raad der Nederlanden viittaa tässä yhtäältä Maailman tullijärjestön teknisen tullausarvokomitean ohjeelliseen lausuntoon nro 3.1, jonka otsikko on ”Ilmaisun ’jos ne on erotettu’ merkitys sopimuksen 1 artiklan tulkintaa koskevassa huomautuksessa: tuontimaassa perittävät tullit ja maksut”, ja toisaalta tullikoodeksikomitean tullausarvojaoston huomautukseen nro 5 (jäljempänä huomautus nro 5).

17 Mainittu tekninen komitea totesi, että ”– – tuontimaassa kannettavat tullit ja maksut eivät sisälly tullausarvoon, koska nämä tullit ja maksut ovat luonteeltaan sellaisia, että ne voidaan erottaa tosiasiassa maksetusta tai maksettavasta hinnasta”, tutkiessaan kysymystä siitä, onko kyseiset tullit ja maksut vähennettävä silloin, kun maksettu tai maksettava hinta sisältää erän, joka vastaa tuontimaassa kannettavia tulleja ja maksuja, jos niitä ei ole eritelty laskussa ja jos tuoja ei ole myöskään vaatinut vähennystä niiltä osin.

18 Huomautuksen nro 5 8–10 kohdassa todetaan lisäksi seuraavaa:

”8. [Maailman tullijärjestön] teknisen tullausarvokomitean ohjeellisessa lausunnossa on ohjeita käsitteen ’erotettu’ merkityksestä tavaroiden maahantuonnista tai myynnistä maksettavien tuontitullien ja muiden maksujen yhteydessä. Kyseisessä ohjeellisessa lausunnossa nro 3.1 todetaan, että tuontimaassa kannettavat tullit ja maksut eivät sisälly tullausarvoon, jos ne ovat luonteeltaan sellaisia, että ne voidaan erottaa tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta. Itse asiassa ne ovat yleisesti saatavissa olevia tietoja.

9. Tässä yhteydessä ’erotettu’ tarkoittaa käytännössä samaa kuin ’voidaan erottaa’. Lausunnon perustana olevassa tapauksessa tulleja/maksuja ei ollut eritelty laskussa, mutta on kiistatonta, että ohjeellisesta lausunnosta käy ilmi, että laskussa tai jossakin muussa saateasiakirjassa on selvästi mainittu tosiasiallisesti maksetun tai maksettavan hinnan sisältävän nämä kulut.

10. Edellä olevan 4 kohdan mukaisesti DV 1 -lomakkeessa on eriteltävä erä, jota ei sisällytetä tullausarvoon.”

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että edellä tämän tuomion 16 kohdassa mainittujen asiakirjojen perusteella ei voida todeta, että tullikoodeksin 33 artiklassa säädetyt edellytykset täyttyvät pääasian kaltaisessa tilanteessa.

20 Se, että huomautuksessa nro 5 olevan 9 kohdan mukaan tullikoodeksissa ei edellytetä, että mainittujen tullien määrä on mainittava laskussa nimenomaisesti, puoltaa siten sitä, etteivät tuontitullit sisälly tullausarvoon. Riittää, että laskussa tai muussa saateasiakirjassa mainitaan selvästi, että nämä tullit sisältyvät hintaan.

21 Vaikka oletettaisiin myyjän ja ostajan katsovan, että tietystä maahantuonnista on maksettava tulli, niiden voi olla vaikeaa tietää etukäteen tullien täsmällistä määrää esimerkiksi silloin, kun kyseisten tavaroiden tariffiluokittelu on epävarma.

22 Tuontitullien sisältyminen tullausarvoon johtaisi pääasian kaltaisessa tilanteessa lisäksi siihen, että tuontitulleja ei kannettaisi ainoastaan tavaroiden todellisesta taloudellisesta arvosta vaan myös tuontitulleista.

23 Sitä vastoin tuontitullien sisältymistä tullausarvoon puoltaa se, että huomautuksen nro 5 saman 9 kohdan mukaan merkityksellistä näyttäisi olevan se, että sopimuspuolet ilmaisevat olleensa tietoisia siitä, että hinnan oli tosiasiassa tarkoitettu kattavan

nämä tullit. Koska nyt käsiteltävässä asiassa sopimuspuolilla oli kuitenkin virheellinen käsitys todellisesta tilanteesta, minkään perusteella ei voida päätellä sitä, millä hinnalla myyjä olisi suostunut myymään, jos tämä olisi tiennyt tuotteiden alkuperän.

24 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kun kyseessä on – – tullikoodeksin 220 artiklassa tarkoitettu jälkikäteen tehtävä tileihin kirjaaminen, onko – – tullikoodeksin 33 artikla[ssa] – – asetetun ehdon, jonka mukaan tuontitullit eivät kuulu tullausarvoon, katsottava täyttyvän silloin, kun kyseisten tavaroiden myyjä ja ostaja ovat sopineet toimitusehdoksi ’Delivered [Duty] Paid’ ja tämä on ilmoitettu tulli-ilmoituksessa, vaikka myyjä ja ostaja olisivat kauppahintaa määrittäessään virheellisesti olettaneet, ettei tavaroiden tuonnista yhteisöön kanneta tuontitullia, eikä laskussa ja tulli-ilmoituksessa tai sen yhteydessä ole ilmoitettu tullien määrää?”

**Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä sitä, täyttyykö tullikoodeksin 33 artiklassa tarkoitettu edellytys, jonka mukaan tuontitullien on oltava ”erotettu” maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta, silloin kun sopimuspuolet ovat sopineet tavaroiden toimittamisesta tullattuna (DDP) ja kirjanneet kyseisen maininnan tulli-ilmoitukseen mutta eivät ole ilmoittaneet tuontitullien määrää mainittujen tuotteiden etuuskohteluun oikeuttavaa alkuperää koskevan virheen vuoksi.

26 Kysymykseen vastaamiseksi on tarkasteltava tullikoodeksin 33 artiklassa säädetyn sen edellytyksen soveltamisalaa, jonka mukaan tuontitullien on oltava ”erotettu” maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta, ottaen huomioon sopimuspuolten olosuhteet pääasian kaltaisessa tilanteessa.

27 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tullausarvon määrityksestä annettujen unionin säännösten tavoitteena on saada aikaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja (ks. asia C-256/07, Mitsui & Co. Deutschland, tuomio 19.3.2009, Kok., s. I-1951, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään lähtökohtaisesti niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle.

29 Tullausarvon on lisäksi ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on otettava huomioon tavaran kaikki osat, joilla on taloudellista arvoa (ks. asia C-306/04, Compaq Computer International Corporation, tuomio 16.11.2006, Kok., s. I-10991, 30 kohta ja em. asia Mitsui & Co. Deutschland, tuomion 20 kohta).

30 Tässä tilanteessa tullikoodeksin 33 artiklan f alakohdan mukaan Euroopan unionissa sovellettavat tuontitullit voidaan jättää sisällyttämättä tullausarvoon, mutta siinä tapauksessa on noudatettava edellytystä, jonka mukaan kyseisten tullien määrän on oltava ”erotettu” maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta.

31 Alankomaiden hallitus katsoo, että pääasian kaltaisessa tilanteessa tämä edellytys ei täyty, koska tulliviranomaiset eivät voineet käytettävissä olevien tietojen perusteella erottaa tuontitulleja maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta.

32 Asiassa C-79/89, Brown Boveri, 18.4.1991 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1853), asiassa C-379/00, Overland Footwear, 5.12.2002 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-11133) ja asiassa C-468/03, Overland Footwear, 20.10.2005 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8937) on Alankomaiden hallituksen mukaan jo todettu, että ostoprovision ja kokoamiskustannusten kaltaiset kulut voidaan katsoa ”erotetuiksi” vain, jos ne on ilmoitettu tuonti-ilmoituksessa erillään maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta. Kyseisen hallituksen mukaan mainittu oikeuskäytäntö on täysin sovellettavissa, kun on kyse tuontitullien sisällyttämättä jättämisestä tavaroiden tullausarvoon.

33 Alankomaiden hallituksen mukaan tullikoodeksin 33 artiklassa säädetty edellytys ei täyty, koska sopimuspuolet eivät ole maahantuotujen tavaroiden etuuskohteluun oikeuttavaa alkuperää koskevan virheen vuoksi ilmoittaneet laskuissaan tai tuonti-ilmoituksissaan tuontitullien määrää.

34 Tästä on ensiksi todettava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan myyjän ja ostajan välistä sopimusta on pääasiassa tulkittava niin, että myyjä vastaa DDP-lausekkeen mukaisesti tulleista ja että mahdollisesti maksettavat tuontitullit sisältyvät näin maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, vaikka sopimuspuolet ovat virheellisesti katsoneet, ettei tuontitulleja ole maksettava.

35 Tätä tulkintaa tukee se seikka, kuten Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio ovat korostaneet, että DDP-lausekkeen mukaan myyjän vastuu on sen enimmäisvelvoitteen mukainen, jonka mukaan myyjä sitoutuu vastaamaan kaikista tavaroiden niiden tuontivaltioon toimittamiseen liittyvistä kuluista ja riskeistä. Myyjä ottaa näin ollen vastatakseen muun muassa tulliselvitykseen liittyvät kulut, ja se vastaa yhtäältä sopimuksentekohetkellä arvioimansa lain mukaan kannettavan ja toisaalta tulliviranomaisten laskeman tullin määrän välisestä mahdollisesta erotuksesta kokonaisuudessaan voimatta vaatia ostajalta hinnankorotusta tai korvaavaa suoritusta, jos eroja ilmenee.

36 Toiseksi on todettava, että muun muassa tullikoodeksin 217 ja 220 artiklan mukaan tuontivaltion viranomaiset vastaavat tuontitullien laskemisesta. Kun kauppa-arvo on ilmoitettu asianmukaisesti tuonti-ilmoituksissa ja kun sovellettava tulliprosentti voidaan määrittää tavaroiden alkuperän perusteella, mainitut viranomaiset voivat laskea lain mukaan kannettavan tuontitullin määrän ja näin erottaa tullin määrän maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta.

37 Lisäksi – toisin kuin tullikoodeksin 33 artiklassa tarkoitetuista muista kuluista, kuten ostoprovisiosta tai kokoamiskustannuksista, joiden olemassaolo ja määrä riippuvat yksinomaan sopimuspuolten tahdonilmauksesta ja joista tulliviranomaiset voivat tietää vain, jos ne käyvät nimenomaisesti ilmi tuonti-ilmoituksista ja liiteasiakirjoista – tuontitulleista säädetään pakottavasti unionin tullitariffissa, mitä myös komissio on korostanut. Näin ollen riskiä siitä, että kuvitteellisia tai liioiteltuja kuluja ilmoitetaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvon vilpilliseksi alentamiseksi, ei pääasian kaltaisessa tilanteessa ole.

38 On myös todettava, että vaikka tällaisessa tilanteessa sellaisten tuontitullien vähentäminen, jotka jälkikäteen tehtävässä tarkastuksessa vahvistettiin myyjän alun perin arvioimia tuontitulleja suuremmiksi, johtaa maahantuotujen tavaroiden tullausarvon alenemiseen, tullausarvoa ei voida pitää mielivaltaisena tai kuvitteellisena, vaan sen on katsottava ilmentävän näiden tavaroiden todellista taloudellista arvoa, kun otetaan huomioon sopimuspuolten tosiasialliset oikeudelliset olosuhteet.

39 Vaikka oletettaisiin Alankomaiden hallituksen väittämän mukaisesti, että myyjä, joka olisi sopimuksentekohetkellä tiennyt tuontitullien oikean määrän, olisi päättänyt ennemmin korottaa tavaroiden hintaa kuin alentaa omia tuottojaan, tällainen tilanne ei ole esteenä sille, että pääasian kaltaisessa tapauksessa myyjä sitoutui vastaamaan kokonaisuudessaan tulliselvityksen kuluista sekä niiden tosiseikkoja tai oikeudellisia seikkoja koskevien mahdollisten virheiden seurauksista, jotka myyjä teki tuontitullien arvioinnissa, eikä myyjä voi vaatia hinnankorotusta tai muuta korvaavaa suoritusta ostajalta.

40 Kaiken edellä todetun perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että tullikoodeksin 33 artiklassa tarkoitettu edellytys, jonka mukaan tuontitullien on oltava ”erotettu” maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta, täyttyy silloin, kun sopimuspuolet ovat sopineet tavaroiden toimittamisesta tullattuna (DDP) ja kirjanneet kyseisen maininnan tulli-ilmoitukseen mutta jättäneet ilmoittamatta tuontitullien määrän mainittujen tuotteiden etuuskohteluun oikeuttavaa alkuperää koskevan virheen vuoksi.

## Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 33 artiklassa tarkoitettu edellytys, jonka mukaan tuontitullien on oltava ”erotettu” maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksetusta tai maksettavasta hinnasta, täyttyy silloin, kun sopimuspuolet ovat sopineet tavaroiden toimittamisesta tullattuna (Delivered Duty Paid) ja kirjanneet kyseisen maininnan tulli-ilmoitukseen mutta jättäneet ilmoittamatta tuontitullien määrän mainittujen tuotteiden etuuskohteluun oikeuttavaa alkuperää koskevan virheen vuoksi.**

Allekirjoitukset