Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

20 päivänä joulukuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen tullitariffi – Tullikoodeksi – 29 artikla – Tullausarvon määrittäminen – Keskenään etuyhteydessä olevien yhtiöiden väliset rajat ylittävät liiketoimet – Siirtohinnoittelun ennakkosopimus – Sovittu siirtohinta, joka muodostuu aluksi laskuun merkitystä määrästä ja kiinteämääräisestä oikaisusta, joka on tehty laskutuskauden päättymisen jälkeen

Asiassa C-529/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 15.9.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.10.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH

vastaan

Hauptzollamt München,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.9.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH, edustajinaan G. Eder ja J. Dehn, Rechtsanwälte,

– Hauptzollamt München, asiamiehinään G. Rittenauer, M. Uhl ja G. Haubner,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja B.-R. Killmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97 (EYVL 1997, L 17, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi), 28–31 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (jäljempänä Hamamatsu) ja Hauptzollamt München (Münchenin keskustullitoimipaikka, Saksa) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi palauttamasta osittain Hamamatsun ilmoittamia ja maksamia tulleja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Tullikoodeksi

3 Tullikoodeksin 28 artiklassa säädetään, että kyseisen koodeksin 3 luvun säännöksissä määritetään ”tullausarvo, jota käytetään sovellettaessa Euroopan yhteisöjen tullitariffia sekä muita toimenpiteitä kuin tariffitoimenpiteitä, joista säädetään tavaroiden kauppaa koskevissa yhteisön erityissäännöksissä”.

4 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, jos:

a) ostajan oikeutta luovuttaa tavaroita tai käyttää niitä ei rajoiteta muilla kuin:

   – lain tai viranomaisten määräämillä taikka vaatimilla rajoituksilla yhteisössä,

   – tavaroiden maantieteellistä jälleenmyyntialuetta koskevilla rajoituksilla,

   taikka

   – rajoituksilla, jotka eivät olennaisesti vaikuta tavaran arvoon;

b) myynti tai hinta ei riipu ehdoista tai suorituksista, joiden arvoa ei voida määrittää arvonmäärityksen kohteena olevien tavaroiden osalta;

c) mikään osa ostajan suorittaman tavaroiden myöhemmän jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta ei tule suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi, jollei aiheellista tarkistusta voida tehdä 32 artiklan mukaisesti;

   sekä

d) ostaja ja myyjä eivät ole keskenään etuyhteydessä, tai jos ovat, kauppa-arvo voidaan 2 kohdan mukaisesti hyväksyä tullitarkoituksiin.”

5 Kyseisen koodeksin 29 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”a) Määritettäessä, onko kauppa-arvo hyväksyttävissä 1 kohtaa sovellettaessa, ostajan ja myyjän keskinäinen etuyhteys ei itsessään ole riittävä peruste kauppa-arvon hylkäämiseen. Tarvittaessa tutkitaan myyntiin liittyvät olosuhteet ja hyväksytään kauppa-arvo, jolleivät etuyhteydet ole vaikuttaneet hintaan. – –

b) Keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden välisessä kaupassa kauppa-arvo on hyväksyttävä ja tavaroiden arvo määritettävä 1 kohdan mukaisesti, jos tavaranhaltija osoittaa, että kyseinen arvo on hyvin lähellä jotakin seuraavista samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti käytettävistä arvoista:
   i) kauppa-arvo, jota käytetään samanlaisten tai samankaltaisten yhteisöön vietävien tavaroiden myynnissä sellaisten ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät missään yksittäisessä tapauksessa ole keskenään etuyhteydessä;
   ii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettynä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan c alakohtaa;
   iii) samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden tullausarvo sellaisena kuin se on määritettynä sovellettaessa 30 artiklan 2 kohdan d alakohtaa.

   Edellä tarkoitettuja perusteita sovellettaessa on otettava aiheellisella tavalla huomioon eroavuudet, jotka on osoitettu kaupan eri vaiheiden, paljouksien, 32 artiklassa lueteltujen tekijöiden ja sellaisten kustannusten välillä, joista myyjä vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja eivät ole keskenään etuyhteydessä, mutta joista myyjä ei vastaa myynneissä, joissa tämä ja ostaja ovat keskenään etuyhteydessä.

c) Edellä b alakohdassa tarkoitettuja perusteita on käytettävä tavaranhaltijan aloitteesta ja ainoastaan vertailutarkoituksessa. Korvaavia arvoja ei voida vahvistaa mainitun alakohdan nojalla.”

6 Mainitun koodeksin 29 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”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. Maksua ei välttämättä tarvitse suorittaa käteisenä. Se voidaan suorittaa rembursseilla tai siirtokelpoisilla rahoitusvälineillä suoraan tai välillisesti.”

7 Kyseisen koodeksin 30 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tullausarvoa ei voida määrittää 29 artiklan mukaisesti, se on määritettävä soveltamalla 2 kohdan a, b, c ja d alakohdasta järjestyksessä ensimmäistä kyseisen arvon määrittämiseen soveltuvaa alakohtaa, jollei tavaranhaltija vaadi d alakohtaa sovellettavaksi ennen c alakohtaa; ainoastaan jos tullausarvoa ei voida määrittää soveltamalla tiettyä alakohtaa, voidaan soveltaa tässä kohdassa säädetyssä järjestyksessä välittömästi seuraavaa alakohtaa.”

8 Tullikoodeksin 31 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoa ei voida määrittää 29 ja 30 artiklan mukaisesti, se on määritettävä yhteisössä käytettävissä olevien tietojen perusteella käyttäen kohtuullisia menetelmiä, jotka ovat seuraaviin lähteisiin sisältyvien periaatteiden ja yleisten säännösten mukaisia:

– vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artiklan soveltamisesta tehty sopimus,

– vuonna 1994 tehdyn tullitariffeja ja kauppaa koskevan yleissopimuksen 7 artikla,

ja

– tämän luvun säännökset.”

9 Kyseisen koodeksin 32 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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) provisiot ja välityspalkkiot, ostoprovisioita lukuun ottamatta,
   ii) päällysten kustannukset, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina,
   iii) pakkauskustannukset sekä työn että materiaalin osalta;

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) maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset,
   ii) työkalut, matriisit, muotit ja vastaavat maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt esineet,
   iii) maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt ainekset,
   iv) tekninen suunnittelu, kehittely, taiteellinen työ ja mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta, jotka tapahtuvat muualla kuin yhteisössä ja ovat välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa;

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

d) maahan tuotujen tavaroiden jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta sen osan arvo, joka tulee suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi;

e) i) maahan tuotujen tavaroiden kuljetus- ja vakuutuskustannukset

sekäii) maahan tuotujen tavaroiden kuljetukseen liittyvät lastaus- ja käsittelykustannukset

siihen paikkaan saakka, jossa tavarat tuodaan yhteisön tullialueelle.

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.

_ _”

10 Tullikoodeksin 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

11 Saman koodeksin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen.

2. Tulliviranomaiset voivat ilmoituksessa annettujen tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi tavaroiden luovutuksen jälkeen tarkastaa kyseisten tavaroiden tuontia tai vientiä taikka näihin tavaroihin myöhemmin kohdistettavia kaupallisia toimia koskevat kaupalliset asiakirjat ja tiedot. Nämä tarkastukset voidaan suorittaa tavaranhaltijan tiloissa, ammattitoiminnan harjoittajana suoraan tai välillisesti mainituissa toimissa osallisena olevan henkilön tiloissa taikka muun mainittuja asiakirjoja ja tietoja ammattitoimintaansa varten hallussaan pitävän henkilön tiloissa. Tulliviranomaiset voivat myös tarkastaa tavarat, jos niiden esittäminen tullille on vielä mahdollista.

3. Jos ilmoituksen tarkastus tai jälkitarkastus osoittaa, että kyseistä tullimenettelyä koskevia säännöksiä on sovellettu virheellisten tai puutteellisten tietojen perusteella, tulliviranomaisten on mahdollisesti annettujen säännösten mukaisesti toteutettava tilanteen korjaamiseksi tarvittavat toimenpiteet käytettävissään olevat uudet tiedot huomioon ottaen.”

Soveltamisasetus

12 Tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 (EYVL 1993, L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 21.5.2003 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 881/2003 (EUVL 2003, L 134, s. 1) (jäljempänä soveltamisasetus), IX osaston, jonka otsikko on ”Yksinkertaistetut menettelyt”, 2 luvun, jonka otsikko on ”Vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva ilmoitus”, 1 jaksossa säädetään epätäydellisiin ilmoituksiin sovellettavista säännöksistä. Soveltamisasetuksen 256 artiklan 1 kohdassa säädetään täten seuraavaa:

”Määräaika, jonka tulliviranomaiset myöntävät tavaranhaltijalle ilmoitusta vastaanotettaessa puuttuvien tietojen tai asiakirjojen toimittamiseksi, ei saa olla pitempi kuin yksi kuukausi ilmoituksen vastaanottopäivästä.

Jos kyseessä on asiakirja, jonka esittämisestä riippuu alennetun tuontitullin tai tullittomuuden soveltaminen, ja jos tulliviranomaisilla on pätevä syy uskoa, että tavaroille, joihin epätäydellinen ilmoitus liittyy, voidaan tosiasiallisesti myöntää alennettu tulli tai tullittomuus, voidaan tavaranhaltijan pyynnöstä myöntää ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua määräaikaa pitempi määräaika asiakirjan esittämistä varten, jos se vallitsevissa olosuhteissa on perusteltua. Tämä lisämääräaika ei saa olla pitempi kuin neljä kuukautta ilmoituksen vastaanottopäivästä. Sitä ei voida jatkaa.

Jos kyseessä on tullausarvoa koskevien puuttuvien tietojen tai asiakirjojen toimittaminen, tulliviranomaiset voivat, silloin kun se osoittautuu välttämättömäksi, asettaa pitemmän määräajan tai pidentää aikaisemmin asetettua määräaikaa. Kokonaismääräaikaa myönnettäessä on otettava huomioon voimassa olevat vanhentumismääräajat.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Hamamatsu, joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö, kuluu maailmanlaajuisesti toimivaan konserniin, jonka emoyhtiö, Hamamatsu Photonics, on sijoittautunut Japaniin. Hamamatsu myy muun muassa valokopiokoneita, optoelektronisia järjestelmiä ja tarvikkeita.

14 Hamamatsu osti maahantuotuja tavaroita emoyhtiöltään, joka laskutti tältä kyseisten tavaroiden osalta konsernin sisäisen hinnan sellaisen siirtohinnoittelun ennakkosopimuksen mukaisesti, joka oli tehty kyseisen konsernin ja Saksan veroviranomaisten välillä. Emoyhtiön pääasian kantajalta laskuttamien määrien summa todennettiin ja tarvittaessa oikaistiin säännöllisesti sen takaamiseksi, että myyntihinta täytti taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten siirtohintojen alalla vahvistamien suuntaviivojen (jäljempänä suuntaviivat) mukaiset markkinaehdot.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin eli Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) selittää, että tämä todentaminen tapahtuu useassa vaiheessa OECD:n suuntaviivojen mukaisen niin kutsutun jäännösvoitonjakamismenetelmän (Residual Profit Split Method) mukaisesti. Ensimmäisessä vaiheessa jokaiselle osapuolelle jaetaan riittävä voitto minimituoton aikaansaamiseksi. Jäännösvoitto jaetaan puolestaan suhteellisesti tiettyjen tekijöiden mukaisesti. Toiseksi Hamamatsulle vahvistetaan myyntituottojen vaihteluväli (Operating Margin). Jos tosiasiallinen tulos jää vaihteluvälin ulkopuolelle, tulosta korjataan vaihteluvälin ylä- tai alarajalle, ja Hamamatsu saa hyvityksiä tai joutuu maksamaan lisäsuorituksia.

16 Pääasian kantaja luovutti ajanjaksolla 7.10.2009–30.9.2010 vapaaseen liikkeeseen eri tavaroita, jotka olivat peräisin yli 1000:sta sen emoyhtiön suorittamasta lähetyksestä, ja se ilmoitti tullausarvon, joka vastasi laskuihin merkittyä hintaa. Tullinalaisista tavaroista kannettiin tullia 1,4–6,7 prosenttia.

17 Koska kyseisellä ajanjaksolla pääasian kantajan myyntituotto oli sille vahvistetun vaihteluvälin alapuolella, siirtohintoja mukautettiin vastaavasti. Pääasian kantaja sai näin ollen 3 858 345,46 euron hyvityksen.

18 Koska myyntihintoja mukautettiin jälkikäteen, pääasian kantaja vaati 10.12.2012 päivätyllä kirjeellä maahantuoduista tavaroista kannettujen tullien palautusta, jonka määrä oli 42 942, 14 euroa. Kantaja ei jakanut mukautettua määrää yksittäisten maahantuotujen tavaroiden kesken.

19 Münchenin keskustullitoimipaikka hylkäsi vaatimuksen, koska pääasian kantajan käyttämä menetelmä ei ollut tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan, joka koskee tiettyjen tavaroiden – eikä sekatoimitusten – kauppa-arvoa, mukainen.

20 Pääasian kantaja valitti tästä ratkaisusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

21 Viimeksi mainittu katsoo, että vuosittainen tilinpäätös määrää lopullisen siirtohinnan, joka vahvistetaan OECD:n suuntaviivoissa vahvistetun markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Ei siis ole olemassa mitään intressiä perustaa siirtohintaa yksinomaan veroviranomaisten kanssa tehdyssä siirtohinnoittelun ennakkosopimuksessa tilapäisesti mainittuun hintaan, joka ei kyseisen tuomioistuimen mukaan kuvasta maahantuotujen tavaroiden todellista arvoa. Tulliviranomaisille ilmoitettu hinta on siis vain maahantuotujen tavaroiden fiktiivinen hinta eikä niistä tullikoodeksin 29 artiklan nojalla ”maksettava” hinta.

22 Tässä tilanteessa Finanzgericht München on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Voidaanko tullikoodeksin 28 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen säännösten mukaan osapuolten sopimaa siirtohintaa, joka koostuu aluksi laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta, käyttää jakoperustetta soveltamalla tullausarvona riippumatta siitä, joutuvatko asianosaiset laskutuskauden päätteeksi maksamaan lisää vai saavatko ne hyvitystä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko tullausarvo tarkastaa tai määrittää yksinkertaistettujen laskelmien avulla, jos on hyväksyttävä siirtohintaan jälkikäteen (sekä ylös- että alaspäin) tehtävien mukautusten vaikutukset?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko tullikoodeksin 28–31 artiklaa tulkittava siten, että niiden perusteella tullausarvona voidaan pitää sovittua kauppa-arvoa, joka muodostuu osittain alun perin laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja osittain laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta, ilman että on mahdollista tietää, tehdäänkö laskutuskauden päätyttyä tarkistus ylös- vai alaspäin.

24 Aluksi on palautettava mieleen, 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 maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on näin ollen otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (ks. vastaavasti tuomio 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, 30 kohta; tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 23 ja 26 kohta ja tuomio 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, 30 kohta).

25 Tullikoodeksin 29 artiklan nojalla maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, jollei tullikoodeksin 32 ja 33 artiklan mukaisesti tehtävistä tarkistuksista kuitenkaan muuta johdu (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2013, Christodoulou ym., C-116/12, EU:C:2013:825, 38 kohta ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 24 kohta).

26 Unionin tuomioistuin on lisäksi jo todennut, että tullausarvo on tullikoodeksin 29 artiklan nojalla määritettävä ensisijaisesti niin kutsutun kauppa-arvomenetelmän perusteella. Vain siinä tapauksessa, että tavaroista tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa myytäessä ne vietäviksi ei voida

määrittää, on turvauduttava tullikoodeksin 30 ja 31 artiklassa säädettyihin toissijaisiin menetelmiin (ks. mm. tuomio 12.12.2013, Christodoulou ym., C-116/12, EU:C:2013:825, 38, 41, 42 ja 44 kohta ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 24 ja 27–30 kohta).

27 Unionin tuomioistuin on niin ikään jo täsmentänyt, että 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 (ks. vastaavasti tuomio 12.6.1986, Repenning, 183/85, EU:C:1986:247, 16 kohta; tuomio 19.3.2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, 24 kohta; tuomio 12.12.2013, Christodoulou ym., C-116/12, EU:C:2013:825, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 25 kohta).

28 Kauppa-arvon on näet ilmennettävä maahantuodun tavaran todellista taloudellista arvoa, ja siinä on otettava huomioon tavaran kaikki ne osat, joilla on taloudellista arvoa (tuomio 12.12.2013, Christodoulou ym., C-116/12, EU:C:2013:825, 40 kohta ja tuomio 16.6.2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, 26 kohta).

29 Tullikoodeksin 78 artiklan mukaan tulliviranomaiset voivat viran puolesta tai tavaranhaltijan pyynnöstä oikaista ilmoitusta tavaroiden luovutuksen jälkeen.

30 On kuitenkin palautettava mieleen, että tilanteet, joissa unionin tuomioistuin on hyväksynyt kauppa-arvon jälkikäteisen tarkistuksen, rajoittuvat erityisiin tilanteisiin, jotka liittyvät muun muassa tavaran puutteelliseen laatuun tai vapaaseen liikkeeseen luovuttamisen jälkeen havaittuihin valmistusvirheisiin.

31 Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että silloin, kun arvonmäärityksen kohteena oleva, ostettaessa virheetön tavara vahingoittui ennen sen luovuttamista vapaaseen liikkeeseen, tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa on alennettava suhteessa aiheutuneeseen vahinkoon, sikäli kuin kyse on tavaran kaupallisen arvon ennalta-arvaamattomasta alentumisesta (tuomio 19.3.2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että tosiasiallisesti maksettua tai maksettavaa hintaa voidaan alentaa tavaroiden kaupallisen arvon alenemista vastaavasti, kun kyse on piilevästä virheestä, jonka on osoitettu olleen olemassa ennen tavaroiden vapaaseen liikkeeseen luovuttamista ja joka on johtanut myöhempiin korvauksiin sopimukseen perustuvan takuuvelvollisuuden nojalla, ja tämä alennus voi näin ollen johtaa näiden tavaroiden tullausarvon alentamiseen (tuomio 19.3.2009, Mitsui & Co. Deutschland, C-256/07, EU:C:2009:167, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Lopuksi on todettava, että tällä hetkellä voimassa olevassa muodossaan tullikoodeksissa ei yhtäältä velvoiteta tuojayrityksiä pyytämään kauppa-arvon tarkistuksia, kun tarkistus tehdään jälkikäteen ylöspäin, ja toisaalta siinä ei ole säännöksiä, jotka mahdollistaisivat sen, että tulliviranomaiset suojautuisivat siltä riskiltä, että kyseiset yritykset pyytävät yksinomaan tarkistuksia alaspäin.

34 Tässä tilanteessa on todettava, että tällä hetkellä voimassa olevassa muodossaan tullikoodeksi ei mahdollista pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kauppa-arvon jälkikäteisen tarkistuksen huomioimista.

35 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että tullikoodeksin 28–31 artiklaa on tulkittava siten, että niiden perusteella ei ole mahdollista hyväksyä tullausarvoksi sovittua kauppa-arvoa, joka muodostuu osittain alun perin laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja osittain laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta, ilman että on mahdollista tietää, tehdäänkö laskutuskauden päätyttyä tarkistus ylös- vai alaspäin.

Toinen kysymys

36 Koska toisen kysymyksen ehtona on, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, sitä ei ole syytä tarkastella.

Oikeudenkäyntikulut

37 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1996 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksella (EY) N:o 82/97, 28–31 artiklaa on tulkittava siten, että niiden perusteella ei ole mahdollista hyväksyä tullausarvoksi sovittua kauppa-arvoa, joka muodostuu osittain alun perin laskuun merkitystä ja ilmoitetusta määrästä ja osittain laskutuskauden päättymisen jälkeen tehdystä kiinteämääräisestä tarkistuksesta, ilman että on mahdollista tietää, tehdäänkö laskutuskauden päätyttyä tarkistus ylös- vai alaspäin.

Allekirjoitukset