# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

26 päivänä tammikuuta 2006 [1]

## I Johdanto

1. Gerechtshof te Amsterdam pyytää nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta yhteisön tullikoodeksin [2] tulkintaa käyttöjärjestelmän sisältävien kannettavien tietokoneiden tullausarvon osalta. Kyse on erityisesti siitä, onko käyttöjärjestelmän arvo lisättävä kannettavan tietokoneen tullausarvoon.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa 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:

– –

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

3. Tullikoodeksin 29 artiklan 2 kohdan nojalla keskenään etuyhteydessä olevien henkilöiden välisessä kaupassa kauppa-arvo on hyväksyttävä, jos kyseinen arvo on hyvin lähellä jotakin samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti käytettävistä arvoista.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1) (jäljempänä tullikoodeksi).

4. Tullikoodeksin 32 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

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

– –

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;

– –

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

5. Tullikoodeksin 34 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Erityissääntöjä tullausarvon määrittämiseksi tietojenkäsittelylaitteistoissa käytettäville tietovälineille, jotka sisältävät tietoja tai ohjeita, voidaan vahvistaa komiteamenettelyä noudattaen."

6. Tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöistä 2 päivänä heinäkuuta 1993 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2454/93 [3] (jäljempänä soveltamisasetus) 147 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Koodeksin 29 artiklaa sovellettaessa myynnin kohteena olevien tavaroiden ilmoittamista vapaaseen liikkeeseen luovutettaviksi on pidettävä riittävänä osoituksena siitä, että ne on myyty yhteisön tullialueelle vietäviksi. Tämä osoitus on riittävä myös ennen arviota tehtyjen peräkkäisten myyntien osalta, jolloin jokaista näissä kaupoissa käytettyä hintaa voidaan käyttää tullausarvon perusteena, jollei 178–181 artiklasta muuta johdu.

– –

3. Ostajan ei tarvitse täyttää muuta edellytystä kuin myyntisopimuksen toisena osapuolena oleminen."

7. Soveltamisasetuksen 167 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Sen estämättä, mitä koodeksin 29–33 artiklassa säädetään, on maahantuotujen tietojenkäsittelylaitteistoissa käytettävien ja tietoja tai ohjeita sisältävien tietovälineiden tullausarvoa määritettäessä otettava huomioon ainoastaan itse tietovälineen hinta tai arvo. Maahantuotujen tietoja tai ohjeita sisältävien tietovälineiden tullausarvoon ei näin ollen sisälly tietojen tai ohjeiden hintaa tai arvoa, jos tämä hinta tai arvo voidaan erottaa kyseisen tietovälineen hinnasta tai arvosta."

## III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

8. Nyt esillä olevassa asiassa on kyse Compaq Computer International Corporationin

3 – EYVL L 253, s. 1.

(jäljempänä CCIC) ja Inspecteur van de Belastingdienstin – Douanedistrict Arnhem (Arnhemin tullialueen tullin päällikkö; jäljempänä tulliviranomaiset) välisestä oikeusriidasta, joka koskee CCIC:n 1.1.1995–31.12.1997 vapaaseen liikkeeseen luovuttamien kannettavien tietokoneiden tullausarvoa. Alankomaiden tulliviranomaiset katsovat, että CCIC on jättänyt perusteettomasti lisäämättä kannettaviin tietokoneisiin asennettujen käyttöjärjestelmien arvon tullausarvoon.

9. CCIC kuuluu kansainväliseen tietotekniikan alalla toimivaan Compaq-konserniin ja vastaa Compaqin tuotteiden jakelusta Euroopassa. CCIC:llä on jakelukeskus Alankomaissa.

10. CCIC on Compaq Computer Corporationin (jäljempänä CCC) kokonaan omistama tytäryhtiö, jonka kotipaikka on Amerikan yhdysvallat. Emoyhtiö CCC on tehnyt Microsoftin kanssa sopimuksen, jonka perusteella Compaqin valmistamat tai sen nimissä valmistetut tietokoneet voidaan varustaa MS-DOS- ja MS-Windows-käyttöjärjestelmillä (jäljempänä käyttöjärjestelmät) ja myydä yhdessä niiden kanssa. CCC maksaa Microsoftille 31 Yhdysvaltain dollaria (USD) kustakin tietokoneesta, jossa on kyseinen käyttöjärjestelmä.

11. CCC osti kannettavia tietokoneita kahdelta taiwanilaiselta valmistajalta, ja tuossa yhteydessä oli sovittu, että kannettavien tietokoneiden kiintolevyt varustetaan kyseisillä käyttöjärjestelmillä toimituksen yhteydessä. Tämän vuoksi CCC antoi ohjelmistot kustannuksetta valmistajien käyttöön, ja ne asennettiin kannettaviin tietokoneisiin. Tietokoneet toimitettiin tämän jälkeen myyntiä varten yhteisöön toimitusehdoin vapaasti aluksessa (FOB) Taiwan.

12. CCC myi sitten vuorostaan kannettavat tietokoneet CCIC:lle, ja tietokoneet kuljetettiin suoraan Taiwanista Alankomaihin. Kun tietokoneet tuotiin Alankomaihin, CCIC ilmoitti ne luovutettaviksi tullioikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen. Kannettavien tietokoneiden tullausarvon määrittämisessä lähtökohdaksi otettiin tullikoodeksin 29 artiklan nojalla taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välinen kauppahinta. Käyttöjärjestelmien arvo ei luonnollisesti sisälly tähän hintaan.

13. Landelijk Waardeteam van de Douane (kansallinen tullausarvoyksikkö) suoritti vuonna 1999 CCIC:ssä tarkastuksen kannettavien tietokoneiden ilmoitetun tullausarvon paikkansapitävyyden varmistamiseksi. Tarkastuksen suorittaneet viranomaiset katsoivat, että kannettaviin tietokoneisiin asennettujen käyttöjärjestelmien arvo olisi pitänyt lisätä tullausarvoon. Tulliviranomaiset korottivat edellä mainitun tarkastuksen perus-

teella kannettavien tietokoneiden tullausarvoa ohjelmiston arvoa vastaavalla summalla ja lähettivät riitautetut maksuvaatimukset, jotka koskivat 1.1.1995–31.12.1997 tullioikeudellisesti vapaaseen liikkeeseen luovutettaviksi ilmoitettuja kannettavia tietokoneita.

14. CCIC vaati menestyksettä tulliviranomaisten esittämien maksuvaatimusten oikaisua ja valitti sen jälkeen Gerechtshof te Amsterdamin Douanekameriin (tulliasioita käsittelevä jaosto) tulliviranomaisten kielteisestä päätöksestä.

15. Tämän menettelyn yhteydessä Gerechtshof te Amsterdam päätti 13.7.2004 pyytää yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 19.7.2004 saapuneella päätöksellä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko sellaisten tietokoneiden maahantuonnissa, joihin myyjä on asentanut käyttöjärjestelmät, tietokoneiden kauppa-arvoon tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella lisättävä ostajan myyjän käyttöön kustannuksetta asettaman ohjelmiston arvo, jos sen arvo ei sisälly kauppa-arvoon?"

## IV Ennakkoratkaisukysymys

### A *Alustavat huomautukset*

16. Aluksi on mainittava lyhyesti, että tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan nojalla tullausarvo määritetään lähtökohtaisesti niin sanotun kauppa-arvon perusteella. Sillä tarkoitetaan "hintaa, joka niistä [tavaroista] on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen".

17. Tullikoodeksin 29 artiklasta käy ilmi, että tullausarvon määrittäminen perustuu tiettyyn myyjän ja ostajan väliseen liiketoimeen. Kyse on lähtökohtaisesti kaikista liiketoimista, jotka tulli-ilmoituksen tekijä ilmoittaa, elleivät veroviranomaiset myöhemmin kyseenalaista tulli-ilmoituksen tekijän valintoja.

18. Tämän perusteella määritetty kauppa-arvo ei kuitenkaan ole monissa tapauksissa merkityksellinen. Näin voi olla joissakin oloissa esimerkiksi silloin, kun ilmoitettu kauppa on tehty kahden etuyhteydessä ole-

van yrityksen välillä. [4] Tällaisessa tapauksessa tullausarvo voidaan määrittää tullikoodeksin 30 ja 31 artiklassa säädettyjen menetelmien mukaisesti. Kauppa-arvoa voidaan myös oikaista muun muassa soveltamalla tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohtaa, jossa säädetään useista lisäeristä, jos nämä erät eivät jo sisälly kauppa-arvoon.

B *"Ostajan" ja tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellisen liiketoimen määrittäminen*

20. *Komissio* katsoo, että CCC:tä on pidettävä myyjänä ja CCIC:tä ostajana. Toisin sanoen tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellinen liiketoimi on komission mukaan CCC:n ja CCIC:n välillä tehty kauppa. CCIC sekä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Alankomaiden hallitukset olivat tästä suullisessa käsittelyssä eri mieltä.

21. Komission käsityksen mukaan CCC:tä ei voida pitää tullausarvon määrittämisessä ostajana, koska CCC ei ole sijoittautunut yhteisön alueelle.

19. Kuten komissio aivan oikein korostaa, ostajan ja myyjän määrittämisellä on merkittäviä seurauksia kauppa- ja tullausarvon määrittämiselle. Muun muassa kauppa-arvon suuruus ja koostumus sekä tullikoodeksin 32 artiklaan perustuvien lisäerien sovellettavuus voivat vaihdella kulloisessakin liiketoimessa. Tämän vuoksi ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi on määritettävä ensiksi ostaja ja myyjä tullikoodeksin 29 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla ja siten tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellinen liiketoimi (jäljempänä merkityksellinen liiketoimi).

22. Tämä ei komission mukaan kuitenkaan tarkoita sitä, että tulliviranomaisten olisi tullausarvoa määrittäessään otettava huomioon pelkästään CCC:n ja CCIC:n välisen kaupan arvo. Komission mukaan nimittäin CCC ja CCIC ovat keskenään etuyhteydessä, minkä vuoksi tullikoodeksin 29 artiklan 2 kohdan nojalla on tutkittava, onko keskenään etuyhteydessä olevien yritysten välisen kaupan arvo hyvin lähellä samanaikaisesti tai lähes samanaikaisesti käytettäviä arvoja, joita käytetään samanlaisten tai samankaltaisten tavaroiden myynnissä sellaisten ostajien ja myyjien välillä, jotka eivät ole keskenään

4 – Tullikoodeksin 29 artiklan 2 kohta.

etuyhteydessä. Toisin sanoen vertailukohtana tutkittaessa CCC:n ja CCIC:n välisen kaupan arvoa on komission mukaan pidettävä taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välisen kaupan arvoa.

23. Komission näkemys herättää kysymyksen siitä, millä perusteilla määritetään liiketoimi, joka on merkityksellinen tullausarvon määrittämisen kannalta, ja erityisesti siitä, mikä merkitys tässä yhteydessä on sillä, onko ostaja sijoittautunut yhteisöön.

24. Ostajan yhteisöön sijoittautumisen osalta on syytä panna merkille, että, kuten CCIC suullisessa käsittelyssä on esittänyt, komission mainitsemassa asiassa Caterpillar [5] on kyse niiden säännösten [6] tulkinnasta, jotka yhteisö antoi vielä 15.12.1950 tehdyn, niin sanotun Brysselin tullausarvosopimuksen [7] nojalla. Siihen sisältyvissä tulkitsevissa säännöksissä todettiin lisäksi, että "maksettua tai maksettavaa hintaa voidaan pitää tullausarvona ainoastaan, jos se peritään yhteisön tullialueelle sijoittautuneelta ostajalta".

25. Tämän jälkeen oikeustila on kuitenkin muuttunut siten, että GATT-tullikoodeksiin perustuvan tullausarvoa koskevan yhteisön lainsäädännön mukaan tullausarvoa ei enää määritetä normaaliarvon perusteella vaan kunkin kaupan arvon perusteella.

26. Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa vahvistetussa kauppa-arvon määritelmässä ei kuitenkaan oteta huomioon sitä, onko ostaja sijoittautunut yhteisön tullialueelle. Myöskään muualla tullikoodeksissa ei viitata nimenomaisesti siihen, onko ostaja sijoittautunut yhteisöön. [8]

5 – Asia 111/79, Caterpillar Overseas, tuomio 13.3.1980 (Kok. 1980, s. 773).

6 – Merkityksellisten kauppojen tullausarvon määrittämisestä 24 päivänä maaliskuuta 1972 annetussa komission asetuksessa (ETY) N:o 603/72 (EYVL L 72, s. 17) säädetään seuraavaa: "sovellettaessa tavaroiden tullausarvon määrittämisestä 27 päivänä kesäkuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 803/68 säännöksiä maksettua tai maksettavaa hintaa voidaan pitää tullausarvona ainoastaan, jos se peritään yhteisön tullialueelle sijoittautuneelta ostajalta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta tässä asetuksessa vahvistettuja edellytyksiä".

7 – Yleissopimus tavaroiden tullausarvon määrittämisestä, allekirjoitettu Brysselissä 15.12.1950. Sopimuksessa tullausarvon määrittämisen lähtökohtana on teoreettinen arvokäsite, "normaaliarvo". Tokiossa käytyjen GATT-neuvottelujen (1973–1979) yhteydessä laadittiin GATT-tullausarvokoodeksi. Siinä tullausarvon määrittämisen lähtökohdaksi otetaan "kauppa-arvo". ETY hyväksyi GATT-tullausarvokoodeksin 17.3.1980, ja se otettiin välittömästi osaksi voimassa olevaa yhteisön oikeutta tullausarvoa koskevalla asetuksella (tavaroiden tullausarvon määrittämisestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1224/80 (EYVL L 134, s. 1)). Tullausarvoa koskeva asetus korvattiin sisällöltään vastaavalla tullikoodeksilla, joka tuli voimaan 1.1.1994.

8 – Tullikoodeksissa säädetään nimenomaisesti ainoastaan *tulli-ilmoituksen tekijän* lähtökohtaisesta sijoittautumisesta yhteisöön tietyin poikkeuksin.

27. Sen jälkeen kun 1.1.1994 alkaen tullikoodeksilla korvattu tullausarvoa koskeva asetus [9] tuli voimaan, yhteisöjen tuomioistuin on ainoastaan kerran käsitellyt, nimittäin asiassa Unifert, [10] kaupan osapuolten sijoittautumisen merkitystä määritettäessä "merkityksellisten" liiketoimien tullausarvoa. On kuitenkin huomautettava, että kyseisessä asiassa ilmoitetun kaupan ostaja ja myyjä olivat molemmat sijoittautuneet yhteisöön, toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa.

28. Kuten yhteisöjen tuomioistuin toteaa asiassa Unifert antamassaan tuomiossa, siinä tapauksessa, että tavaran peräkkäisissä myynneissä useat tosiasiallisesti maksetut tai maksettavat hinnat täyttävät tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa [11] asetetut edellytykset, tuoja voi soveltamisasetuksen 147 artiklan 1 kohdan nojalla valita minkä tahansa näistä hinnoista liiketoimen arvon määrittämisperusteeksi. [12]

29. Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdassa säädetään, että kaupan on koskettava tavaroita, jotka on tarkoitettu "vietäviksi yhteisön tullialueelle", jotta se tulee ylipäätään kyseeseen tullausarvon määrittämisen perustana.

30. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tämän osalta asiassa Unifert antamassaan tuomiossa, että "myyntiä vietäväksi" koskevaa perustetta sovelletaan tavaroihin eikä *myyjän* sijoittautumiseen. [13] Yhteisöjen tuomioistuin toteaa lisäksi, että kauppa-arvo "ei liity kaupan osapuolten sijoittautumiseen". [14] Tämän mukaan niin myyjän kuin ostajankaan sijoittautumisella ei pitäisi olla merkitystä.

31. Tämä vahvistetaan myös soveltamisasetuksen 147 artiklan 3 kohdassa, jossa nimenomaisesti säädetään, että tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellisen liiketoimen ostajan "ei tarvitse täyttää muuta edellytystä kuin myyntisopimuksen toisena osapuolena oleminen".

32. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Unifert antamassaan tuomiossa, ilmaisu "myyntiä vietäväksi" edellyttää kuitenkin tekstiyhteydessään, että myyntiajankohtana on selvää, että tavarat tuodaan yhteisön tullialueelle yhteisön ulkopuolisesta maasta. [15] Tämä näyttää viittaavan siihen, että ilmoitettaessa kahden ulkomaille sijoittautuneen sopimusosapuolen (kuten nyt

9 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asetus N:o 1224/80.

10 – Asia C-11/89, Unifert Handels GmbH, tuomio 6.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2275).

11 – Edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Unifert annetussa tuomiossa viitataan asetuksen N:o 1224/80 3 artiklan 1 kohtaan, joka korvattiin sisällöltään täysin vastaavalla tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdalla.

12 – Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Unifert, tuomion 16 ja 21 kohta.

13 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Unifert, tuomion 11 kohta. Nämä yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset perustuvat ensisijaisesti tavaroiden tullausarvon määrittämisestä annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1224/80 1, 3 ja 8 artiklan tiettyjen säännösten täytäntöönpanoa koskevista säännöksistä 11 päivänä kesäkuuta 1980 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 1495/80 (EYVL L 154, s. 14) 6 artiklan sanamuotoon, joka toistetaan samansisältöisenä soveltamisasetuksen 147 artiklan 1 kohdassa.

14 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Unifert, tuomion 9 kohta.

15 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Unifert, tuomion 9–11 kohta.

esillä olevassa asiassa taiwanilaisten valmistajien ja CCIC:n) välistä myyntiä merkitykselliseksi liiketoimeksi on osoitettava, että tavarat myydään jo siinä tarkoituksessa, että ne viedään yhteisön tullialueelle. Tämä voidaan osoittaa muun muassa siten, että sopimusasiakirjoista ilmenee, että tavarat on määrätty vietäviksi yhteisön tullialueelle, että välittäjä tilaa tavarat, jotka välittäjän käyttämät tavarantoimittajat kuitenkin toimittavat suoraan yhteisöön tai että tavarat tuotetaan nimenomaisesti yhteisöön sijoittautuneelle myyjälle.

33. Peräkkäisissä yhteisön tullialueelle tarkoitetuissa myynneissä tulli-ilmoituksen tekijällä on kuitenkin mahdollisuus valita tullausarvon perustaksi näitä myyntejä varten sovituista hinnoista yksi hinta sillä käytännön edellytyksellä, että tulli-ilmoituksen tekijän on soveltamisasetuksen 178–181 artiklan säännösten nojalla kyettävä esittämään tulliviranomaisille myös kaikki vaadittavat tiedot ja asiakirjat tästä hinnasta. [16]

34. Tähän asiaan sovellettavasta yhteisön oikeudesta ei kuitenkaan näytä käyvän ilmi mitään pakottavaa syytä siihen, että tullausarvon määrittämisen kannalta merkitykselliseen liiketoimeen osallistuvan ostajan olisi oltava sijoittautunut yhteisöön.

35. Nyt esillä olevassa asiassa on kansallisen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen perusteella oletettava, että tavarat toimitettiin suoraan taiwanilaisilta valmistajilta CCIC:lle, toisin sanoen yhteisöön. Tämän perusteella voidaan olettaa, että jo taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välisen myynnin tarkoituksena oli ollut vienti yhteisön tullialueelle. Kansallisen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista ei voida myöskään päätellä, että Alankomaiden tulliviranomaiset olivat kyseenalaistaneet taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välisen liiketoimen dokumentoinnin.

36. Lähtökohtana voidaan näin ollen pitää sitä, että taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välinen myynti voitiin perustellusti ilmoittaa tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellisenä liiketoimena.

37. Tämän liiketoimen perusteella on nyt määritettävä tullikoodeksin 32 artiklassa tarkoitettujen lisäerien sovellettavuus.

16 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Unifert, tuomion 16 kohta.

C *Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohtaan perustuvien lisäerien sovellettavuus*

38. Edellä esitetystä käy ilmi, että tullausarvo ilmoitettiin perustellusti taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n välisen liiketoimen arvon perusteella.

39. Suullisessa käsittelyssä kävi ilmi, että käyttöjärjestelmien arvo sisältyi CCC:n ja CCIC:n välisen myynnin kokonaishintaan yhdessä tuottomarginaalin kanssa, toisin kuin taiwanilaisten valmistajien ja CCC:n väliseen myyntihintaan, jonka perusteella tullausarvo ilmoitettiin.

40. Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla määritettäessä tullausarvoa niin sanottujen lisätekijöiden arvo on lisättävä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun hintaan seuraavin edellytyksin: 1) ostajan on toimitettava tuotteet ja palvelut suoraan tai välillisesti 2) joko veloituksetta tai alennettuun hintaan 3) käytettäviksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa tai niiden myynnissä vietäviksi, 4) jos tämä arvo ei sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan. Lisäksi ostajan on lisättävä hintaan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i–iv luetelmakohdan luokkiin kuuluvien lisätekijöiden arvo.

41. *Komissio* epäilee, etteivät tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisedellytykset täyty nyt esillä olevassa asiassa. Komissio kyseenalaistaa erityisesti sen, että ostaja toimitti käyttöjärjestelmät suoraan tai välillisesti käytettäviksi ja ettei käyttöjärjestelmän arvo sisältynyt CCC:n ja CCIC:n välisen myynnin arvoon. Tämän lisäksi komission mielestä on epäselvää, kuuluvatko käyttöjärjestelmät johonkin tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainituista luokista.

42. Kuten kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään todennut, CCC on toimittanut käyttöjärjestelmät veloituksetta kannettavien tietokoneiden taiwanilaisten valmistajien käytettäviksi. Alkuperäisen menettelyn osapuolet eivät ole kiistäneet tätä. CCC on puolestaan tehnyt Microsoftin kanssa sopimuksen, jonka perusteella Compaqin valmistamat tai sen nimissä valmistetut tietokoneet voidaan varustaa Microsoftin käyttöjärjestelmillä ja myydä yhdessä niiden kanssa. Koska CCC on ostaja tullausarvon määrittämisen kannalta merkityksellisessä liiketoimessa, ostaja (eli CCC) on nähdäkseni toimittanut käyttöjärjestelmät myyjälle (eli

taiwanilaisille valmistajille) tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla suoraan tai ainakin välillisesti käytettäviksi.

43. Kuten olen jo edellä todennut, käyttöjärjestelmän arvo ei mitä ilmeisimmin sisältynyt CCC:n taiwanilaisille valmistajille tosiasiallisesti maksamaan hintaan.

44. Tämän perusteella katson, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisen edellytykset täyttyvät. Vielä on kuitenkin selvitettävä, kuuluvatko käyttöjärjestelmät i–iv luetelmakohdassa mainittujen luokkien lisätekijöihin.

45. *CCIC* katsoo, etteivät käyttöjärjestelmät kuulu i, ii ja iii luetelmakohdassa tarkoitettuihin lisätekijöihin, koska niissä on kyse yksinomaan aineellisista tavaroista. Mitä tulee iv luetelmakohdassa tarkoitettuihin niin sanottuihin henkisiin lisätekijöihin, ne voidaan lisätä hintaan ainoastaan, jos ne ovat välttämättömiä tuotavien tavaroiden valmistamiseksi, ja näin ei nyt esillä olevassa asiassa ole.

46. Myös *komissio* on sitä mieltä, etteivät käyttöjärjestelmät sovi mihinkään lisätekijöiden neljästä luokasta.

47. *Yhdistyneen kuningaskunnan* ja *Espanjan hallitukset* katsovat sen sijaan, että käyttöjärjestelmien on katsottava kuuluvan tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i luetelmakohdassa tarkoitettuun luokkaan, joka käsittää "maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset". Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo erityisesti, että käyttöjärjestelmä on kannettavan tietokoneen rakenneosa, koska se muodostaa erillisen osan, jolla on oma arvonsa ja joka on lisäksi olennainen tietokoneen toimivuuden kannalta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tullausarvoa määritettäessä ei ole mitään perusteita erotella aineellisia ja aineettomia lisätekijöitä. Espanjan hallitus katsoo, että kyse on aineettomasta tekijästä, joka on kuitenkin sisäänrakennettu tietokoneeseen ja jota ilman tietokone ei voi samalla tavoin toimia.

48. *Alankomaiden* ja *Saksan hallitukset* katsovat, että käyttöjärjestelmää on pidettävä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv luetelmakohdan mukaisena henkisenä lisätekijänä. Saksan hallitus toteaa myös, että käyttöjärjestelmä on välttämätön maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa, koska tosiasian kannalta merkityksellisessä sopimuksessa määrätään sellaisten tietokoneiden toimittamisesta, joihin on asennettu

käyttöjärjestelmä. Alankomaiden hallitus katsoo, että käyttöjärjestelmä on välttämätön osa maahan tuotuja tavaroita ja että ilman sitä tietokonetta ei voida käyttää. Tämän vuoksi käyttöjärjestelmä on Alankomaiden hallituksen mukaan välttämätön tietokoneen valmistuksessa.

49. Tullikoodeksin 32 artiklan 3 kohdassa säädetään, että tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan voidaan tullausarvoa määritettäessä tehdä ainoastaan tässä artiklassa säädettyjä lisäyksiä. Sinänsä tämä sanamuoto saattaa viitata 32 artiklan säännösten suppeaan tulkintaan. Artiklassa käytetty sanamuoto "ja vastaavat ainekset" ei kuitenkaan ole tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i luetelmakohdan osalta yksiselitteisesti tyhjentävä.

50. Tullausarvoa koskevan yhteisön lainsäädännön tavoitteena on saada aikaan tasapuolinen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä omavaltaisia eikä kuvitteellisia tullausarvoja.[17] Tästä käy ilmi, että tullausarvon määrittäminen tähtää siihen, että se kattaa lähtökohtaisesti maahan tuotujen tavaroiden kaikki (rakenne)osat, joilla on taloudellista arvoa. Epäselvää kuitenkin on, onko sillä merkitystä, että maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät "materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset" ovat aineettomia.

51. Aineettomien lisätekijöiden tullausarvoa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ensi näkemältä ole juurikaan apua tähän kysymykseen vastaamisessa, koska se vaikuttaa ristiriitaiselta. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Bosch[18] antamassaan tuomiossa, että koneen tullausarvossa on otettava huomioon ainoastaan tavaran todellinen arvo eikä aineettomien suoritusten, kuten menettelytapojen, palvelusuoritusten tai taitotiedon, arvoa.[19] Asiassa Brown Boveri[20] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että jos ohjelmistot on rakennettu sisään maahan tuotuihin tavaroihin ja jos ne ovat sidoksissa näihin tavaroihin, niiden arvo on osa maksettua tai maksettavaa arvoa.[21]

52. Tämä ilmeinen ristiriita ratkeaa kuitenkin, kun aineettomat lisätekijät erotellaan seuraavasti: Toisaalta on henkisiä lisätekijöitä, jotka toimitetaan käytettäviksi tavaran tuottamisessa, kuten patentti, luonnos tai malli. Nämä lisätekijät voivat mahdollisesti kuulua tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv luetelmakohtaan, jos muut edellytykset täyttyvät. Näistä lisätekijöistä

17 – Asia C-15/99, Hans Sommer v. Hauptzollamt Bremen, tuomio 19.10.2000 (Kok. 2000, s. I-8989, 25 kohta).

18 – Asia 1/77, tuomio 14.7.1977 (Kok. 1977, s. 1473).

19 – Edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Bosch, tuomion 4 kohta.

20 – Asia C-79/89, tuomio 18.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1853).

21 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Brown Boveri, tuomion 21 ja 22 kohta.

eroavat kuitenkin sellaiset aineettomat lisätekijät, jotka on rakennettu sisään maahan tuotuihin tavaroihin näiden toimivuuden vuoksi, kuten pesukoneen pesuohjelma tai auton ajotietokoneen ohjelmisto. Toisin kuin esimerkiksi patentti, malli tai luonnos, aineeton lisätekijä ei ole ehdottoman välttämätön maahan tuotavan tavaran tuottamisessa. Aineettomat lisätekijät muodostavat kuitenkin niiden aineettomuudesta riippumatta osan lopputuotetta, koska ne ovat siihen sidoksissa,[22] parantavat lopputuotteen toimivuutta tai saattavat jopa lisätä lopputuotteen käyttömahdollisuuksia ja siten vaikuttaa olennaisesti maahan tuodun tavaran arvoon. Katson, että tähän viimeksi mainittuun aineettomien, maahan tuotuihin tavaroihin sisään rakennettujen lisätekijöiden luokkaan kuuluvat esimerkiksi ohjelmistot, joista oli kyse asiassa Brown Boveri.

53. Yhteenvetona voidaan näin ollen todeta, että nyt esillä olevassa asiassa on ratkaisevaa, muodostaako kannettava tietokone käyttöjärjestelmän kanssa yhtenäisen tavaran eli onko käyttöjärjestelmä taloudellisessa ja käytännöllisessä merkityksessä osa maahan tuotua tavaraa. Tämä ei kuitenkaan välttämättä tarkoita, että kannettava tietokone ei olisi täysin toimintakuntoinen ilman näitä aineettomia tekijöitä, mikä pätee myös muihin – myös aineellisiin – tekijöihin.

54. Nyt esillä olevassa asiassa on lisäksi otettava huomioon sopimuspuolten toteamus siitä, että kannettavat tietokoneet toimitetaan niihin asennettujen – tässä tapauksessa Microsoftin valmistamien – käyttöjärjestelmien kanssa. Tämän vuoksi kannettava tietokone muodostaa nyt esillä olevassa asiassa yhdessä käyttöjärjestelmän kanssa ostajan tilaaman tavaran ja olisi siksi puutteellinen ilman käyttöjärjestelmää.

55. On pantava merkille, että CCIC:n mukaan tullikoodeksijärjestelmän logiikka on ristiriidassa sen kanssa, että käyttöjärjestelmän arvo sisällytettäisiin nyt esillä olevassa asiassa tullausarvoon tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, koska tullikoodeksin 34 artiklan ja soveltamisasetuksen 167 artiklan nojalla näin ei tehtäisi, jos ohjelmisto olisi tallennettu tietovälineeseen ja ohjelmiston tietovälineestä erillinen arvo olisi näytetty toteen.

22 – Nyt esillä olevan asian tosiseikoista käy ilmi, että käyttöjärjestelmä on asennettu kiintolevylle. Se on kuitenkin vielä aktivoitava, ennen kuin se on täysin toimintakuntoinen.

56. Tämä väite on nyt esillä olevassa asiassa sikäli merkityksetön, että kyse on ensisijaisesti sellaisten kannettavien tietokoneiden tuonnista, joihin on asennettu käyttöjärjestelmä, eikä nimenomaisesti myyntiin tarkoitettujen ohjelmistojen tuonnista. Lisäksi tullikoodeksin 34 artiklan ja soveltamisasetuksen 167 artiklan säännökset ovat yksiselitteisesti poikkeussäännöksiä, joita on siten tulkittava suppeasti. Soveltamisasetuksen 167 artiklan 2 kohdan nojalla kyseisen artiklan soveltamisalaan eivät kuulu ohjelmistot, jotka sisältyvät tavaroihin, joissa on piirejä, puolijohteita tai vastaavia komponentteja. Kannettava tietokone jää näin ollen tullikoodeksin 34 artiklan ja soveltamisasetuksen 167 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Poikkeussääntely näyttää tämän perusteella koskevan ainoastaan sellaisten ohjelmistojen kauppaa, jotka tallennetaan tietovälineeseen toimitusta varten, eikä, kuten nyt esillä olevassa asiassa, sellaisten ohjelmistojen kauppaa, jotka toimitetaan kannettavan tietokoneen aineettomana tekijänä. Tullikoodeksin 34 artiklan ja soveltamisasetuksen 167 artiklan soveltamisala on rajattu, joten tietovälineeseen tallennettuja ohjelmistoja koskevia säännöksiä ei voida mielestäni soveltaa ohjelmistoihin, jotka on asennettu kannettavan tietokoneen kiintolevylle.

57. Edellä esitetyn perusteella katson, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan i luetelmakohdassa tarkoitettua luokkaa, joka käsittää "maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset", on tulkittava siten, että se käsittää edellä mainituin edellytyksin myös valmistajan kannettaviin tietokoneisiin asentamat käyttöjärjestelmät.

58. Tämän perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että sellaisten tietokoneiden maahantuonnissa, joihin myyjä on asentanut käyttöjärjestelmät, tietokoneiden kauppa-arvoon on lisättävä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella ostajan myyjän käyttöön kustannuksetta asettaman ohjelmiston arvo, jos sen arvo ei sisälly kauppa-arvoon.

59. Tämän vuoksi tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 34 artiklan tulkintaan perustuvia osapuolten väitteitä ei tarvitse tutkia sen enempää.

## V Oikeudenkäyntikulut

60. Alankomaiden, Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Espanjan hallitusten sekä komission oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

## VI Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Sellaisten tietokoneiden maahantuonnissa, joihin myyjä on asentanut käyttöjärjestelmät, tietokoneiden kauppa-arvoon on tullikoodeksin (asetus (ETY) N:o 2913/92) 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella lisättävä ostajan myyjän käyttöön kustannuksetta asettaman ohjelmiston arvo, jos sen arvo ei sisälly kauppa-arvoon.