Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 26ης Μαρτίου 2026*

«Προδικαστική παραπομπή – Τελωνειακή ένωση – Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 – Κοινοτικός τελωνειακός κώδικας – Διαδικασίες εισαγωγής και εξαγωγής – Καθορισμός της δασμολογητέας αξίας – Άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και στοιχείο β′, σημείο iv – Προσαρμογή σε συνάρτηση με τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο αγοραστής – Κόστος παροχής άυλων υπηρεσιών εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες τροφίμων – Έννοια της "συσκευασίας" – Άυλες υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-307/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Μαΐου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

G GmbH

κατά

Hauptzollamt H,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, I. Ziemele (εισηγήτρια), A. Kumin, S. Gervasoni και M. Bošnjak, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η G GmbH, εκπροσωπούμενη από τον L. Harings, Rechtsanwalt,

– το Hauptzollamt H, εκπροσωπούμενο από την S. Hein,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους G. Bain, J.-L. Carré και B. Fodda,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις B. Eggers και F. Moro,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Οκτωβρίου 2025,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και στοιχείο β′, σημείο iv, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ 1992, L 302, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της G GmbH και του Hauptzollamt H σχετικά με την εκ των υστέρων είσπραξη εισαγωγικών δασμών που αφορούν ετικέτες επικολλημένες σε κονσέρβες τροφίμων.

Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της [Ευρωπαϊκής Οικονομικής] Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33 […]».

4 Το άρθρο 32 του τελωνειακού κώδικα ορίζει τα εξής:

«1. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ’ εφαρμογή του άρθρου 29, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προστίθενται:

α) τα ακόλουθα στοιχεία, στο μέτρο που βαρύνουν τον αγοραστή, αλλά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή:
   i) προμήθειες και έξοδα μεσιτείας, με εξαίρεση τις προμήθειες αγοράς,
   ii) το κόστος των ειδών συσκευασίας τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα,
   iii) το κόστος συσκευασίας, το οποίο περιλαμβάνει τόσο τα εργατικά όσο και τα υλικά·

β) η αξία, επιμεριζόμενη με τον κατάλληλο τρόπο, των προϊόντων και υπηρεσιών που αναφέρονται κατωτέρω, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή.
   i) υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα,

ii) εργαλεία, μήτρες, καλούπια και παρόμοια είδη που χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων,
iii) υλικά που έχουν καταναλωθεί κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων,
iv) εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων, οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων·

[…]».

5 Η Συνδυασμένη Ονοματολογία που περιλαμβάνεται στο παράρτημα I του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), περιλαμβάνει στο πρώτο μέρος, τίτλος I, το τμήμα A, το οποίο φέρει τον τίτλο «Γενικοί κανόνες για την ερμηνεία της Συνδυασμένης Ονοματολογίας». Ο γενικός κανόνας 5 σχετικά με την κατάταξη των εμπορευμάτων έχει ως εξής:

«Εκτός από τις παραπάνω διατάξεις, στα παρακάτω αναφερόμενα εμπορεύματα εφαρμόζονται και οι ακόλουθοι κανόνες:

α) Οι θήκες για φωτογραφικές μηχανές, μουσικά όργανα, όπλα, όργανα σχεδίασης, τα κουτιά και τα παρόμοια είδη συσκευασίας που έχουν ειδικά διευθετηθεί για να δέχονται ένα καθορισμένο είδος ή ένα σύνολο, που προορίζονται για παρατεταμένη χρήση και παρουσιάζονται με τα είδη για τα οποία προορίζονται, κατατάσσονται με τα είδη αυτά εφόσον είναι του τύπου που κανονικά πουλιέται με αυτά. Εντούτοις ο κανόνας αυτός δεν εφαρμόζεται στα είδη συσκευασίας τα οποία προσδίδουν στο σύνολο τον ουσιώδη του χαρακτήρα.

β) Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παραπάνω κανόνα 5 α), οι συσκευασίες που περιέχουν εμπορεύματα κατατάσσονται με τα εμπορεύματα αυτά όταν είναι του τύπου που χρησιμοποιείται κανονικά για το είδος των εμπορευμάτων αυτών. Εντούτοις η διάταξη αυτή δεν είναι υποχρεωτική όταν οι συσκευασίες είναι φανερό ότι είναι κατάλληλες να χρησιμοποιούνται κατά επαναλαμβανόμενο τρόπο.»

6 Η υποσημείωση 1 που διαλαμβάνεται στον γενικό κανόνα 5 διευκρινίζει ότι με τον όρο «συσκευασία» εννοούνται τα εσωτερικά και εξωτερικά δοχεία, περιβλήματα, περιτυλίγματα και υποθέματα, εκτός από τις μηχανικές κατασκευές που διευκολύνουν τη μεταφορά –ιδίως τα εμπορευματοκιβώτια (containers)–, τους μουσαμάδες, τα εξαρτήματα προστασίας των εμπορευμάτων κατά τη μεταφορά και το υλικό μεταφοράς που έχει βοηθητικό χαρακτήρα. Ο όρος αυτός δεν καλύπτει τις θήκες, κουτιά και παρόμοια είδη συσκευασίας που αναφέρονται στον γενικό κανόνα 5, στοιχείο α′.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

7 Από τις 12 Δεκεμβρίου 2012 έως τις 30 Μαΐου 2013 η εταιρία G, ιδιοκτήτρια αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης στη Γερμανία, διενήργησε δέκα εκτελωνισμούς που αφορούσαν τρόφιμα μακράς διάρκειας συσκευασμένα σε κονσέρβες, τα οποία είχαν πωληθεί από προμηθευτές τρίτων χωρών και επρόκειτο να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία στο πλαίσιο διαδικασίας εκτελωνισμού στον οριζόμενο από τον εισαγωγέα τόπο προς όφελος του αγοραστή. Ο αγοραστής έθετε στη διάθεση των προμηθευτών δωρεάν, σε ηλεκτρονική μορφή, προσχέδια εκτύπωσης ετικετών τα οποία χρησιμοποιούνταν ως πρότυπα για τη δημιουργία των ετικετών

που επρόκειτο να επικολληθούν στις κονσέρβες. Οι προμηθευτές εκτύπωναν τις ετικέτες και τις επικολλούσαν στις κονσέρβες. Τα προσχέδια εκτύπωσης ετικετών δημιουργούνταν σε σχεδιαστικά γραφεία στη Γερμανία για λογαριασμό και με έξοδα του αγοραστή.

8 Στις δηλωθείσες δασμολογητέες αξίες αναγραφόταν το ποσό που έπρεπε να καταβάλει ο αγοραστής στους προμηθευτές βάσει των μεταξύ τους συμφωνηθέντων συμβατικών όρων και το οποίο περιλάμβανε, πέραν του κόστους των τροφίμων, το κόστος της συσκευασίας για τη λιανική πώληση των τροφίμων σε κονσέρβες, καθώς και το ποσό που αφορούσε την εκτύπωση και την επικόλληση των ετικετών, εξαιρουμένων των εξόδων στα οποία είχε υποβληθεί ο αγοραστής για την εκπόνηση των προσχεδίων εκτύπωσής τους.

9 Με πράξη βεβαίωσης της 20ής Φεβρουαρίου 2014 το Hauptzollamt H εισέπραξε εκ των υστέρων δασμούς ύψους 1 412,61 ευρώ, ποσό που αντιστοιχούσε στην προσαύξηση της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας κατά το ποσό του κόστους της εκπόνησης των προσχεδίων εκτύπωσης των ετικετών που ήταν επικολλημένες στις κονσέρβες.

10 Η προσφυγή που άσκησε η G κατά της ανωτέρω πράξης απορρίφθηκε πρωτοδίκως, με την αιτιολογία ότι η ετικέτα, η οποία περιγράφει και διαφημίζει το περιεχόμενο της κονσέρβας, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ίδιας της κονσέρβας ως συσκευασίας, κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα.

11 Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, επιλήφθηκε εφέσεως την οποία άσκησε η G κατά της πρωτόδικης απόφασης. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων που εισάγονται στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθορίζεται με βάση τη συναλλακτική αξία, προσαυξημένη κατά τις δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 32 του τελωνειακού κώδικα.

12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν χωρεί αμφιβολία ότι τα δοχεία κονσέρβας που χρησιμοποιεί η G συνιστούν «είδη συσκευασίας», κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα, το δε κόστος κατασκευής τους, περιλαμβανομένου τόσο του κόστους του δοχείου αυτού καθεαυτό όσο και του κόστους της εκτύπωσης και επικόλλησης της ετικέτας, πρέπει να συνυπολογίζεται για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, δεδομένου ότι η ετικέτα σχηματίζει ένα αδιαίρετο σύνολο με το δοχείο της κονσέρβας.

13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, ωστόσο, ότι ένα τέτοιο συμπέρασμα δεν είναι αυτονόητο όσον αφορά το κόστος που συνδέεται με την παροχή των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης των προσχεδίων εκτύπωσης των ετικετών που επικολλώνται στις κονσέρβες. Πράγματι, οι υπηρεσίες που απαιτούνται για την εκπόνηση των προσχεδίων ενδέχεται να εμπίπτουν στις «εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων», στις οποίες αναφέρεται το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του εν λόγω κώδικα.

14 Πάντως, στην περίπτωση αυτή, βάσει της ανωτέρω διάταξης, η προσαρμογή της δασμολογητέας αξίας σε συνάρτηση με το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών επιβάλλεται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες παρασχέθηκαν εκτός του εδάφους της Ένωσης, προϋπόθεση η οποία δεν πληρούται εν προκειμένω, δεδομένου ότι τα επίμαχα προσχέδια εκτύπωσης ετικετών εκπονήθηκαν στη Γερμανία.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Προστίθεται, βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, ή βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα, στη συναλλακτική αξία το κόστος για την εκπόνηση προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών εντός του τελωνειακού εδάφους της Ένωσης αν η αγοράστρια, η οποία είναι εγκατεστημένη στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, παρέχει δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή τα προσχέδια στον προμηθευτή τρίτης χώρας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι το κόστος των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες τροφίμων που εισάγονται στο έδαφος της Ένωσης πρέπει να προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εν λόγω εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή, όταν τα προσχέδια εκτύπωσης των ετικετών έχουν εκπονηθεί κατόπιν αιτήματος και με έξοδα του αγοραστή στο έδαφος της Ένωσης και έχουν διατεθεί δωρεάν στους προμηθευτές, σε ηλεκτρονική μορφή.

17 Δεδομένου ότι ο τελωνειακός κώδικας δεν ορίζει ρητώς τον τρόπο τελωνειακής μεταχείρισης του ανωτέρω κόστους, οι διατάξεις που μνημονεύονται στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να ερμηνευθούν λαμβανομένου υπόψη όχι μόνον του γράμματός τους, αλλά και του πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και των σκοπών που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελούν μέρος (πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

18 Όσον αφορά, πρώτον, το γράμμα των σχετικών διατάξεων, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι, για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προστίθεται το «κόστος των ειδών συσκευασίας τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα».

19 Κατά το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα, προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή και η αξία που αντιστοιχεί σε «εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων» οι οποίες χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων, όταν τα προϊόντα και οι υπηρεσίες παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν γίνει «εκτός της Κοινότητας» και είναι «αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων».

20 Προκειμένου να γίνει διάκριση μεταξύ των αντίστοιχων πεδίων εφαρμογής των δύο ως άνω διατάξεων, υπογραμμίζεται ότι το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα αφορά το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την παραγωγή των «εισαγόμενων εμπορευμάτων», ενώ το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του ίδιου κώδικα αναφέρεται στο κόστος των «ειδών συσκευασίας τα οποία, από τελωνειακής πλευράς, θεωρούνται ότι αποτελούν ένα σύνολο με το εμπόρευμα».

21 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η G δήλωσε τη δασμολογητέα αξία των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπορευμάτων λαμβάνοντας υπόψη, μεταξύ άλλων, το κόστος συσκευασίας τους, ήτοι το κόστος παραγωγής των δοχείων της κονσέρβας και το κόστος εκτύπωσης των επικολλημένων στα δοχεία ετικετών, χωρίς ωστόσο να συνεκτιμήσει το κόστος των άυλων υπηρεσιών σχεδιασμού των ετικετών.

22 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου δεν αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός ως «προϊόντων και υπηρεσιών», κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, του τελωνειακού κώδικα, των άυλων υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την εκπόνηση των προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών που τίθενται στη διάθεση των προμηθευτών των εισαγόμενων εμπορευμάτων, σε ηλεκτρονική μορφή, προκειμένου να εκτυπωθούν οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης ετικέτες. Συναφώς, έχει κριθεί ότι, καθόσον το γράμμα της διατάξεως αυτής παραπέμπει ρητώς στα «προϊόντα» ή στις «υπηρεσίες», το πεδίο εφαρμογής της δεν περιορίζεται στα υλικά αγαθά (απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, σκέψη 18).

23 Πάντως, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα αναφέρεται στο κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών που είναι αναγκαίες για την παραγωγή των «εισαγόμενων εμπορευμάτων».

24 Το γράμμα του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα κάνει αντιθέτως διάκριση μεταξύ των εισαγόμενων εμπορευμάτων και των «ειδών συσκευασίας», στη διάταξη δε αυτή μνημονεύεται ρητώς ο συγκεκριμένος όρος.

25 Συναφώς, βάσει της υποσημείωσης 1 του γενικού κανόνα 5, ο οποίος περιλαμβάνεται στο πρώτο μέρος, τίτλος I, τμήμα A, της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, η οποία αποτελεί το παράρτημα 1 του κανονισμού 2658/87, ο όρος «είδη συσκευασίας» συνδέεται με τον όρο «συσκευασία», καθόσον ο τελευταίος όρος δηλώνει τα «εσωτερικά και εξωτερικά δοχεία, περιβλήματα, περιτυλίγματα και υποθέματα». Επιπλέον, κατά τη νομολογία, ο όρος «συσκευασία» αναφέρεται σε δοχεία τα οποία δεν προσφέρονται μόνο για τη μεταφορά των προϊόντων, αλλά και για την αποθήκευσή τους και τη διάθεσή τους στο εμπόριο (απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, σκέψη 8).

26 Καθόσον οι άυλες υπηρεσίες που συνδέονται με την εκπόνηση των προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών που μνημονεύονται στην απόφαση περί παραπομπής προορίζονται για την εκτύπωση των ετικετών που επικολλώνται στις εισαγόμενες κονσέρβες, το γράμμα του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα δεν αποκλείει το ενδεχόμενο το κόστος που συνεπάγονται οι εν λόγω υπηρεσίες να αφορά τις «συσκευασίες», κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης, εφόσον τα προσχέδια εκτύπωσης των ετικετών συνιστούν πράγματι στοιχείο στενά συνδεδεμένο με τις συσκευασίες.

27 Συναφώς, το ζήτημα αν οι ετικέτες μπορούν να αποκολληθούν από τις κονσέρβες δεν μπορεί να είναι καθοριστικό για μια τέτοια εκτίμηση. Συγκεκριμένα, οι ετικέτες παρέχουν πληροφορίες, μεταξύ άλλων, για το περιεχόμενο των εισαγόμενων κονσερβών τροφίμων και για τη διάρκεια διατήρησής του ή και συστάσεις για τον τρόπο προετοιμασίας και/ή κατανάλωσής του, οι οποίες είναι αναγκαίες για τη διάθεση των κονσερβών στο εμπόριο και μπορούν, ενδεχομένως, να διευκολύνουν τη χρήση τους.

28 Εντούτοις, η μη επικόλληση ετικετών στις κονσέρβες δεν καθιστά, κατ' αρχήν, το περιεχόμενο των κονσερβών ακατάλληλο για χρήση και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι ετικέτες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του περιεχομένου των κονσερβών ούτε ότι είναι αναγκαίες για την παραγωγή τους, κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα (πρβλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, σκέψη 20).

29 Επομένως, παρά το γεγονός ότι ούτε το γράμμα του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, ούτε το γράμμα του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα περιέχουν σαφή στοιχεία ως προς τον τρόπο τελωνειακής μεταχείρισης του κόστους των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης των προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες τροφίμων, είναι δυνατόν το εν λόγω κόστος να εμπίπτει στην κατηγορία του κόστους συσκευασίας, κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα, δεδομένου του στενού συνδέσμου που υφίσταται μεταξύ των προσχεδίων εκτύπωσης των ετικετών και των συσκευασιών, οι οποίες είναι οι κονσέρβες που περιέχουν τα τρόφιμα, στοιχείο το οποίο οφείλει να εξακριβώσει το αιτούν δικαστήριο.

30 Όσον αφορά, δεύτερον, το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα και την οικονομία των διατάξεων αυτών, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα, η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία τους, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, υπό την επιφύλαξη πάντως τυχόν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα, μεταξύ άλλων, με το άρθρο 32 του τελωνειακού κώδικα (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η δασμολογητέα αξία πρέπει να καθορίζεται, κατά προτεραιότητα, σύμφωνα με τη λεγόμενη «μέθοδο της συναλλακτικής αξίας» των εισαγομένων εμπορευμάτων. Ειδικότερα, η μέθοδος αυτή καθορισμού της δασμολογητέας αξίας θεωρείται η πλέον πρόσφορη και η συχνότερα χρησιμοποιούμενη (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Επομένως, η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή αποτελεί, κατά κανόνα, τη βάση υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, ακόμη και αν η τιμή αυτή συνιστά στοιχείο το οποίο πρέπει ενδεχομένως να αναπροσαρμόζεται (πρβλ. απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Ειδικότερα, τα στοιχεία που πρέπει να προστίθενται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή για τα εισαγόμενα εμπορεύματα, προκειμένου να καθοριστεί η δασμολογητέα αξία τους, προβλέπονται στο άρθρο 32 του τελωνειακού κώδικα.

34 Συναφώς, όπως υπογραμμίστηκε στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα αφορά ειδικώς τα «είδη συσκευασίας» των εισαγόμενων εμπορευμάτων, ενώ το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του εν λόγω κώδικα αφορά, αντιθέτως, την αξία των εργασιών που είναι αναγκαίες για την παραγωγή των «εισαγομένων εμπορευμάτων» εν γένει.

35 Κατ' αυτόν τον τρόπο, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα θεσπίζει ειδικό κανόνα προσαρμογής της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων εμπορευμάτων σε συνάρτηση με το κόστος που εμφανίζει στενό σύνδεσμο με τις συσκευασίες των εμπορευμάτων αυτών, ανεξαρτήτως της φύσεως των υπηρεσιών τις οποίες αφορά το εν λόγω κόστος, σε αντίθεση με το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iv, του ίδιου κώδικα, το οποίο προβλέπει προσαρμογή σε συνάρτηση με τις άυλες υπηρεσίες που είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων, χωρίς ιδιαίτερη διάκριση μεταξύ των ίδιων των εμπορευμάτων και των συσκευασιών τους.

36 Μολονότι για την προσαρμογή της δασμολογητέας αξίας των «εισαγόμενων εμπορευμάτων», κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του τελωνειακού κώδικα, η εν λόγω διάταξη, στο σημείο iv, προσδιορίζει ρητώς γεωγραφικά τον τόπο εκτέλεσης των άυλων υπηρεσιών τις οποίες μνημονεύει, το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα δεν παρέχει αντίστοιχη διευκρίνιση όσον αφορά την ενδεχόμενη προσαρμογή της αξίας αυτής σε συνάρτηση με το κόστος κατασκευής των συσκευασιών των εισαγόμενων εμπορευμάτων. Υπό τις συνθήκες αυτές, η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να θεσπίσει ένα διαφορετικό σύστημα προσαρμογής αναλόγως του αν το επίμαχο κόστος αφορά άυλες υπηρεσίες οι οποίες συνδέονται στενά με τις συσκευασίες των εισαγόμενων εμπορευμάτων ή αν αφορά τέτοιες υπηρεσίες όταν αυτές είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγομένων εμπορευμάτων αυτών καθεαυτά.

37 Η ιδιαιτερότητα του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα συνηγορεί υπέρ της υπαγωγής του κόστους των άυλων υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τις συσκευασίες των εισαγομένων εμπορευμάτων στο ίδιο καθεστώς προσαρμογής της δασμολογητέας αξίας με εκείνο που ισχύει για το κόστος των υλικών προϊόντων και υπηρεσιών που απαιτούνται για την κατασκευή των συσκευασιών. Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμογή διαφορετικού καθεστώτος προσαρμογής για το κόστος που συνεπάγεται η παροχή των εν λόγω άυλων υπηρεσιών θα απαιτούσε ρητή σχετική μνεία εκ μέρους του νομοθέτη της Ένωσης, όπως και εκείνη που διαλαμβάνεται στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα όσον αφορά τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που απαιτούνται για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων.

38 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α', σημείο ii, του τελωνειακού κώδικα εφαρμόζεται στο σύνολο του κόστους που συνδέεται στενά με την κατασκευή των συσκευασιών των εμπορευμάτων, όπως φαίνεται να συμβαίνει στην περίπτωση του κόστους των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης των επίμαχων στην κύρια δίκη προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών.

39 Τρίτον, οι κανόνες του τελωνειακού κώδικα σχετικά με τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας επιδιώκουν να θεσπίσουν ένα δίκαιο, ομοιόμορφο και ουδέτερο σύστημα, το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογικών αξιών. Συγκεκριμένα, η δασμολογητέα αξία πρέπει να αντανακλά την πραγματική οικονομική αξία των εισαγόμενων εμπορευμάτων και, ως εκ τούτου, να λαμβάνει υπόψη όσα στοιχεία των εμπορευμάτων αυτών έχουν οικονομική αξία (απόφαση της 9ης Ιουνίου 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, σκέψη 24).

40 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι οι άυλες υπηρεσίες εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες έχουν ορισμένη και ποσοτικώς προσδιορίσιμη οικονομική αξία. Ο συνυπολογισμός του κόστους τέτοιων υπηρεσιών συμβάλλει στην επίτευξη του σκοπού του καθορισμού δασμολογητέας αξίας η οποία αντιστοιχεί στην πραγματική οικονομική αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων.

41 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα έχουν την έννοια ότι το κόστος των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες τροφίμων που εισάγονται στο έδαφος της Ένωσης πρέπει να προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εν λόγω εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή, όταν τα προσχέδια εκτύπωσης των ετικετών έχουν εκπονηθεί κατόπιν αιτήματος και με έξοδα του αγοραστή στο έδαφος της Ένωσης και έχουν διατεθεί δωρεάν στους προμηθευτές, σε ηλεκτρονική μορφή, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω προσχέδια εκτύπωσης συνδέονται στενά με τις συσκευασίες των εισαγόμενων εμπορευμάτων.

Επί των δικαστικών εξόδων

42 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ’ αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο α′, σημείο ii, και στοιχείο β′, σημείο iv, του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα,

έχει την έννοια ότι:

το κόστος των άυλων υπηρεσιών εκπόνησης προσχεδίων εκτύπωσης ετικετών οι οποίες επικολλώνται σε κονσέρβες τροφίμων που εισάγονται στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εν λόγω εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή, όταν τα προσχέδια εκτύπωσης των ετικετών έχουν εκπονηθεί κατόπιν αιτήματος και με έξοδα του αγοραστή στο έδαφος της Ένωσης και έχουν διατεθεί δωρεάν στους προμηθευτές, σε ηλεκτρονική μορφή, υπό την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω προσχέδια εκτύπωσης συνδέονται στενά με τις συσκευασίες των εισαγόμενων εμπορευμάτων.

(υπογραφές)