Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 mars 2026*

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Förordning (EEG) nr 2913/92 – Gemenskapens tullkodex – Import- och exportförfaranden – Fastställande av tullvärdet – Artikel 32.1 a ii och b iv – Justering på grundval av de kostnader som köparen ådragit sig – Kostnader för immateriella tjänster rörande utformning av modeller för de etiketter som fästs på livsmedelskonservburkar – Begreppet förpackning – Immateriella tjänster som utförs inom Europeiska unionens territorium”

I mål C-307/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 17 januari 2023, som inkom till domstolen den 17 maj 2023, i målet

G GmbH

mot

Hauptzollamt H

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna I. Ziemele (referent), A. Kumin, S. Gervasoni och M. Bošnjak,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– G GmbH, genom L. Harings, Rechtsanwalt,

– Hauptzollamt H, genom S. Hein,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Frankrikes regering, genom G. Bain, J.-L. Carré och B. Fodda, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom B. Eggers och F. Moro, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 oktober 2025 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 32.1 a ii och b iv i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan G GmbH och Hauptzollamt H angående uppbörd i efterhand av importtullar på etiketter som fästs på konservburkar.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 29.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till [Europeiska ekonomiska] gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 …”

4 I artikel 32 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna:

a) Följande kostnader, i den utsträckning de utgör kostnader som köparen ådragit sig men inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för varorna:
   i) Provisioner och mäklararvoden med undantag av inköpsprovisioner.
   ii) Kostnaden för förpackningar som för tulländamål behandlas gemensamt med varorna i fråga.
   iii) Emballeringskostnader, inklusive kostnader för arbete och material.

b) Värdet av följande varor och tjänster, fördelat på vederbörligt sätt, om de tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till nedsatt pris för användning i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, i den utsträckning detta värde inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas:
   i) Material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna.
   ii) Verktyg, matriser, formar och liknande artiklar som använts vid framställningen av de importerade varorna.
   iii) Material som förbrukats vid framställningen av de importerade varorna.
   iv) Konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som utförts utanför gemenskapen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna.

…”

5 Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 1987, 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22), innehåller i första delen, avdelning I, ett avsnitt A, med rubriken ”Allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen”. Den allmänna regeln 5 om klassificering av varor har följande lydelse:

”Förutom ovanstående bestämmelser ska följande regler gälla för nedanstående varor:

a) Fodral, etuier och väskor till kameror, musikinstrument, vapen, ritbestick eller smycken samt liknande förvaringsartiklar som dels är speciellt utformade eller inredda för att innehålla ett visst föremål eller en viss sats av föremål, dels är lämpliga att användas under lång tid och dels föreligger tillsammans med de föremål för vilka de är avsedda, ska klassificeras tillsammans med dessa föremål, under förutsättning att de är av sådana slag som i normala fall försäljs tillsammans med dessa. Denna regel ska dock inte tillämpas för förvaringsartiklar som ger det hela dess huvudsakliga karaktär.

b) Om inte annat följer av regel 5 a ska förpackningsmaterial och förpackningar … i vilka varor är förpackade klassificeras tillsammans med varorna om de är av sådan typ som normalt används för varan i fråga. Denna regel behöver dock inte tillämpas när det tydligt framgår att förpackningsmaterialet eller förpackningen lämpar sig för upprepad användning.”

6 I fotnot 1 under den allmänna regeln 5 förtydligas att med förpackningsmaterial och förpackningar avses alla slag av yttre och inre förpackningar, hållare, omslag eller stöd utom transportanordningar (t.ex. transportcontainrar), presenningar, fästanordningar eller extra transportutrustning. Begreppet förpackning omfattar inte de förpackningar som avses i den allmänna regeln 5 a.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Från den 12 december 2012 till den 30 maj 2013 genomförde G, som ägde ett tullager i Tyskland, tio tullklareringsförfaranden avseende konserverade livsmedel med lång hållbarhet som sålts av leverantörer i tredjeland, för övergång till fri omsättning inom ramen för det lokala klareringsförfarandet till förmån för en köpare. Köparen tillhandahöll leverantörerna kostnadsfritt och i elektronisk form de modeller som användes som förlagor för framställningen av de etiketter som var avsedda att fästas på konservburkarna. Dessa etiketter trycktes och fästes på konservburkarna av leverantörerna. Modellerna för dessa etiketter hade framställts av olika designstudior i Tyskland för köparens räkning och på dennes bekostnad.

8 De deklarerade tullvärdena hänvisade till det belopp som köparen skulle betala till leverantörerna i enlighet med de avtalsvillkor som var bindande för dem, vilket utöver kostnaden för livsmedlen även omfattade kostnaden för förpackningen för detaljhandelsförsäljning i konservform, samt kostnaderna för att trycka och fästa etiketterna, med undantag för köparens kostnader för utformningen av modellerna.

9 Genom tulltaxeringsbeslut av den 20 februari 2014 påförde Hauptzollamt H i efterhand tull med ett belopp på 1 412,61 euro, vilket motsvarade att kostnaderna för utformningen av modellerna för etiketter som fästs på konservburkar inkluderades i de deklarerade tullvärdena.

10 G:s överklagande av detta beslut ogillades av en domstol i första instans, med motiveringen att den etikett som beskriver innehållet i konserven och marknadsför den inte kan skiljas från själva konserven som en förpackning i den mening som avses i artikel 32.1 a ii i tullkodexen.

11 G överklagade domen i första instans till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som är hänskjutande domstol. Den hänskjutande domstolen har påpekat att tullvärdet på varor som importeras till Europeiska unionen fastställs på grundval av transaktionsvärdet, till vilket de kostnader som avses i artikel 32 i tullkodexen läggs till.

12 Enligt den hänskjutande domstolen råder det inget tvivel om att de konservburkar som G använder är förpackningar, i den mening som avses i artikel 32.1 a ii i tullkodexen, vars tillverkningskostnader, inbegripet kostnader för själva burken och för tryckningen och anbringandet av etiketten på denna, ska beaktas vid fastställandet av tullvärdet, eftersom denna etikett utgör en odelbar enhet tillsammans med konservburken.

13 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att det inte är uppenbart att en sådan slutsats kan dras vad gäller kostnaderna för de immateriella tjänsterna att utforma modeller för de etiketter som fästs på dessa burkar. De tjänster som är nödvändiga för denna utformning kan nämligen omfattas av sådant ”[k]onstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser” som avses i artikel 32.1 b iv i tullkodexen.

14 I ett sådant fall är, enligt denna bestämmelse, justeringen av tullvärdet i förhållande till kostnaderna för dessa tjänster endast nödvändig om tjänsterna har utförts utanför unionens territorium, vilket inte är fallet i förevarande fall, eftersom de aktuella modellerna har utformats i Tyskland.

15 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska kostnaderna för framställningen i unionens tullområde av modeller till etiketter läggas till transaktionsvärdet enligt artikel 32.1 a ii) i [tullkodexen] eller enligt artikel 32.1 b iv) i [tullkodexen] när köparen som är etablerad i unionens tullområde ställer modellerna till förfogande i elektronisk form utan kostnad för leverantörer i tredjeland?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 32.1 a ii och b iv i tullkodexen ska tolkas så, att kostnaderna för immateriella tjänster rörande utformning av modeller för de etiketter som fästs på livsmedelskonservburkar som importeras till unionen ska läggas till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för dessa importerade varor, när dessa modeller har utarbetats på köparens begäran och på dennes bekostnad inom unionen och kostnadsfritt har gjorts tillgängliga för leverantörerna i elektronisk form.

17 Eftersom det i tullkodexen inte uttryckligen anges på vilket sätt sådana kostnader ska behandlas för tulländamål är det vid tolkningen av de bestämmelser som avses i denna fråga inte bara lydelsen av dessa bestämmelser som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelserna ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

18 För det första, vad gäller dessa bestämmelsers lydelse, föreskrivs i artikel 32.1 a ii i tullkodexen att vid fastställandet av tullvärdet ska ”[k]ostnaden för förpackningar som för tulländamål behandlas gemensamt med varorna i fråga” läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

19 Enligt artikel 32.1 b iv i tullkodexen ska till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna även läggas värdet av ”[k]onstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser” som används i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, om dessa varor och tjänster tillhandahålls direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till nedsatt kostnad, förutsatt att de har utförts ”utanför gemenskapen” och att de är ”nödvändiga för framställningen av de importerade varorna”.

20 För att skilja mellan dessa två bestämmelsers respektive tillämpningsområden är det viktigt att betona att artikel 32.1 b iv i tullkodexen avser kostnader för varor och tjänster som är nödvändiga för framställningen av ”importerade varor”, medan artikel 32.1 a ii i tullkodexen avser kostnaderna för ”förpackningar som för tulländamål behandlas gemensamt med varorna i fråga”.

21 Det framgår av beslutet om hänskjutande att tullvärdet på de varor som är aktuella i det nationella målet har deklarerats av G med beaktande av bland annat kostnaden för deras förpackning, närmare bestämt kostnaderna för framställning av konservburkar och kostnaderna för tryckning av de etiketter som fästs på dessa burkar, dock utan att kostnaderna för de immateriella tjänsterna rörande utformning av dessa etiketter har beaktats.

22 Kvalificeringen som ”varor och tjänster”, i den mening som avses i artikel 32.1 b i tullkodexen, av de immateriella tjänster som är nödvändiga för att utforma de modeller som tillhandahålls leverantörerna av de importerade varorna i elektronisk form för tryckning av de etiketter som är aktuella i det nationella målet har inte bestritts vid den hänskjutande domstolen. EU-domstolen har härvidlag slagit fast att eftersom det i denna bestämmelse uttryckligen hänvisas till ”varor” eller ”tjänster”, är dess tillämpningsområde inte begränsat till materiella varor (dom av den 10 september 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punkt 18).

23 Såsom det har erinrats om i punkt 20 ovan avser artikel 32.1 b iv i tullkodexen kostnaderna för de varor och tjänster som är nödvändiga för framställningen av de ”importerade varorna”.

24 I ordalydelsen i artikel 32.1 a ii i tullkodexen görs däremot en åtskillnad mellan dessa varor och deras ”förpackningar”, ett begrepp som uttryckligen nämns i denna bestämmelse.

25 Enligt fotnot 1 i den allmänna regeln 5 i den första delen, avdelning 1, avsnitt A i Kombinerade nomenklaturen, vilken utgör bilaga I till förordning nr 2658/87, omfattas begreppet ”förpackning” av begreppet ”förpackningsmaterial och förpackningar”, i den mån det sistnämnda begreppet avser ”alla slag av yttre och inre förpackningar, hållare, omslag eller stöd”. Enligt rättspraxis hänför sig begreppet förpackningsmaterial och förpackningar till förvaringsartiklar som inte endast lämpar sig för transport av varorna i fråga, utan även för lagring och försäljning av desamma (dom av den 5 oktober 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, punkt 8).

26 I den mån de immateriella tjänster som har samband med utformningen av de modeller för etiketter som avses i beslutet om hänskjutande har tryckningen av etiketter som fästs på importerade konservburkar till syfte, utesluter inte ordalydelsen i artikel 32.1 a ii i tullkodexen att

de kostnader som de medför kan hänföra sig till ”förpackningar”, i den mening som avses i denna bestämmelse, under förutsättning att dessa modeller faktiskt utgör en komponent som är nära knuten till dessa behållare.

27 Härvidlag är frågan huruvida dessa etiketter kan separeras från konservburkarna inte avgörande för en sådan bedömning. Etiketterna ger nämligen information om bland annat vad som ingår i den importerade livsmedelskonserven, dess hållbarhetstid, eller till och med rekommendationer om hur innehållet ska beredas och/eller konsumeras, vilken är nödvändig för saluföringen av livsmedlet och, i förekommande fall, kan underlätta dess användning.

28 Avsaknaden av etiketter som fästs på konservburkar medför emellertid i princip inte att innehållet i dessa konservburkar blir oanvändbart, vilket innebär att dessa etiketter inte kan anses utgöra en integrerad del av innehållet i dessa burkar eller vara nödvändiga för deras framställning i den mening som avses i artikel 32.1 b iv i tullkodexen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, punkt 20).

29 Av detta följer att trots den omständigheten att varken ordalydelsen i artikel 32.1 a ii i tullkodexen eller artikel 32.1 b iv i tullkodexen innehåller någon tydlig uppgift om på vilket sätt kostnaderna för de immateriella tjänsterna att utforma modeller för etiketter som är fästa på livsmedelskonserver ska behandlas för tulländamål, kan dessa kostnader omfattas av kostnadskategorin för förpackningar i den mening som avses i artikel 32.1 a. ii) i denna kodex, eftersom det finns ett nära samband mellan dessa modeller och de förpackningar som dessa konservburkar för livsmedel utgör, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

30 För det andra, vad gäller det sammanhang i vilket artikel 32.1 a ii och b iv i tullkodexen ingår och systematiken i dessa bestämmelser, erinrar domstolen om att enligt artikel 29 i tullkodexen ska tullvärdet på importerade varor vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, med förbehåll för de justeringar som i förekommande fall ska göras enligt bland annat artikel 32 i tullkodexen (dom av den 9 juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

31 Domstolen har dessutom redan angett att det vid fastställandet av tullvärdet på importerade varor ska ges prioritet åt den så kallade transaktionsvärdesmetoden. Denna metod för att fastställa tullvärdet antas således vara den lämpligaste och den mest använda (dom av den 9 juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

32 Även om det pris som faktiskt betalats eller som ska betalas för de importerade varorna som huvudregel utgör grundval för beräkningen av tullvärdet, är detta pris en uppgift som kan behöva justeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

33 Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna för att kunna fastställa deras tullvärde, anges i artikel 32 i tullkodexen.

34 Såsom har påpekats i punkt 20 ovan avser artikel 32.1 a ii i tullkodexen specifikt ”förpackningar” till importerade varor, medan artikel 32.1 b iv i tullkodexen däremot avser värdet av de arbeten som krävs för att framställa de ”importerade varorna” i allmänhet.

35 Härigenom fastställs i artikel 32.1 a ii i tullkodexen en särskild bestämmelse om justering av tullvärdet på importerade varor på grundval av kostnader som uppvisar ett nära samband med deras förpackningar, oavsett vilken typ av tjänster som dessa kostnader hänför sig till, i motsats till artikel 32.1 b iv i tullkodexen, i vilken det föreskrivs en justering i förhållande till de immateriella tjänster som är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna, utan någon särskild åtskillnad mellan själva varorna och deras förpackningar.

36 Medan artikel 32.1 b i tullkodexen, för justeringen av tullvärdet på ”importerade varor” i den mening som avses i denna bestämmelse, i led iv innehåller en uttrycklig geografisk precisering vad gäller platsen för utförandet av de immateriella tjänster som avses däri, innehåller artikel 32.1 a ii i tullkodexen inte någon motsvarande precisering vad gäller en eventuell justering av detta värde i förhållande till tillverkningskostnaderna för dessa varors förpackningar. Under dessa omständigheter har unionslagstiftaren haft för avsikt att införa ett separat justeringssystem beroende på om de aktuella kostnaderna avser immateriella tjänster som har ett nära samband med förpackningarna till de importerade varorna eller om de avser sådana tjänster när de är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna i sig.

37 Den särskilda karaktären hos tillämpningsområdet för artikel 32.1 a ii i tullkodexen talar för att kostnaderna för immateriella tjänster som är nära kopplade till de importerade varornas förpackningar ska omfattas av samma system för justering av tullvärdet som det som avser kostnader för materiella varor och tjänster som är nödvändiga för tillverkningen av dessa förpackningar. I detta sammanhang skulle tillämpningen av ett annat system för justering av kostnaderna för dessa immateriella tjänster ha krävt att unionslagstiftaren uttryckligen nämnde detta, i likhet med bestämmelsen i artikel 32.1 b iv i tullkodexen när det gäller varor och tjänster som är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna.

38 Domstolen finner således att artikel 32.1 a ii i tullkodexen är tillämplig på samtliga kostnader som har ett nära samband med tillverkningen av varornas förpackningar, såsom förefaller vara fallet med kostnaderna för de immateriella tjänsterna rörande utformning som är aktuella i det nationella målet.

39 För det tredje syftar bestämmelserna om fastställande av tullvärdet till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användningen av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska således återspegla det verkliga ekonomiska värdet av en importerad vara och ska följaktligen ta hänsyn till alla komponenter i denna vara som har ett ekonomiskt värde (dom av den 9 juni 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, punkt 24).

40 Det har i detta avseende inte bestritts att de immateriella tjänsterna att utforma modeller för etiketter som fästs på konservburkar har ett bestämt och kvantifierbart ekonomiskt värde. Beaktandet av kostnaderna för sådana tjänster bidrar till att uppnå målet att fastställa ett tullvärde som motsvarar de importerade varornas verkliga ekonomiska värde.

41 Mot bakgrund av ovanstående ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artikel 32.1 a ii och b iv i tullkodexen ska tolkas så, att kostnaderna för immateriella tjänster rörande utformning av modeller för de etiketter som fästs på livsmedelskonservburkar som importeras till unionen ska läggas till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för dessa importerade varor, när dessa modeller har utarbetats på köparens begäran och på dennes bekostnad inom unionen och kostnadsfritt har gjorts tillgängliga för leverantörerna i elektronisk form, förutsatt att dessa modeller har ett nära samband till de importerade varornas förpackningar.

Rättegångskostnader

42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 32.1 a ii och b iv i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen

ska tolkas så,

att kostnaderna för immateriella tjänster i form av utformning av modeller för de etiketter som fästs på livsmedelskonservburkar som importeras till Europeiska unionen ska läggas till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för dessa importerade varor, när dessa modeller har utarbetats på köparens begäran och på dennes bekostnad inom unionen och kostnadsfritt har gjorts tillgängliga för leverantörerna i elektronisk form, förutsatt att dessa modeller har ett nära samband till de importerade varornas förpackningar.

Underskrifter