Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

26 päivänä maaliskuuta 2026 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulliliitto – Asetus (ETY) N:o 2913/92 – Yhteisön tullikoodeksi – Tuonti- ja vientimenettelyt – Tullausarvon määrittäminen – 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohta ja b alakohdan iv alakohta – Tarkistus ostajalle aiheutuvien kustannusten perusteella – Kustannukset, jotka aiheutuvat elintarvikesäilykkeisiin kiinnitettävien pakkausetikettien suunnittelua koskevista aineettomista palveluista – Päällyksen käsite – Euroopan unionin alueella suoritettavat aineettomat palvelut

Asiassa C-307/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 17.1.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.5.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

G GmbH

vastaan

Hauptzollamt H,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Bilgen sekä tuomarit I. Ziemele (esittelevä tuomari), A. Kumin, S. Gervasoni ja M. Bošnjak,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– G GmbH, edustajanaan L. Harings, Rechtsanwalt,

– Hauptzollamt H, edustajanaan S. Hein,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. Bain, J.-L. Carré ja B. Fodda,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Euroopan komissio, asiamiehinään B. Eggers ja F. Moro,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.10.2025 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL 1992, L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan ja b alakohdan iv alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat G GmbH ja Hauptzollamt H ja joka koskee elintarvikesäilykkeisiin kiinnitettäviin pakkausetiketteihin liittyvien tuontitullien jälkikantoa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Tullikoodeksin 29 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi [Euroopan talousyhteisön] tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen – –”

4 Tullikoodeksin 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) vakuutuksen hankkimisesta aiheutuvat palkkiot ja kustannukset, ostoprovisiota 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;

– –”

5 Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I olevan yhdistetyn nimikkeistön ensimmäisen osan I osastoon sisältyy A kohta, jonka otsikko on ”Yhdistetyn nimikkeistön yleiset tulkintasäännöt”. Yleisten tulkintasääntöjen 5 säännössä, joka koskee tavaroiden luokittelua, todetaan seuraavaa:

”Edellä olevien määräysten lisäksi jäljempänä mainittuihin tavaroihin sovelletaan seuraavia sääntöjä:

a) Kameralaukut, soittimien kotelot ja laukut, asekotelot, piirustuskojekotelot, kaulakorukotelot ja niiden kaltaiset pitkäaikaiskäyttöön soveltuvat, tiettyä tavaraa tai tavaralajitelmaa varten erityisesti muotoillut tai sovitetut säilytysesineet, jotka esitetään tullille niiden tavaroiden kanssa, joita varten ne on tarkoitettu, luokitellaan kuten nämä tavarat, jos ne tavallisesti myydään näiden tavaroiden kanssa. Tämä sääntö ei kuitenkaan koske säilytysesineitä, jotka antavat kokonaisuudelle sen olennaisen luonteen.

b) Jollei 5 säännön a alakohdan määräyksistä muuta johdu, tavaroita sisältävät pakkauspäällykset ja pakkausaineet – – luokitellaan kuten nämä tavarat, jos niitä tavallisesti käytetään tällaisten tavaroiden pakkaamiseen. Tämä määräys ei kuitenkaan ole velvoittava, jos pakkauspäällykset tai pakkausaineet selvästi soveltuvat toistuvaan käyttöön.”

6 Yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön alaviitteessä 1 täsmennetään, että ilmaisulla ”pakkauspäällykset ja pakkausaineet” tarkoitetaan kaikkia ulko- ja sisäpäällyksiä, pitimiä, kääreitä ja alustoja, lukuun ottamatta kuljetuslaitteita – esimerkiksi kontteja – tavarapeitteitä, lastausvälineitä ja apukuljetusvarusteita. Ilmaisulla ei tarkoiteta yleisten tulkintasääntöjen 5 säännön a alakohdassa tarkoitettuja säilytysesineitä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 G, joka omistaa Saksassa sijaitsevan tullivaraston, tullasi 12.12.2012–30.5.2013 kymmenen erää kolmansien maiden tavarantoimittajien myymiä pitkään säilyviä elintarvikesäilykkeitä, jotka oli tarkoitus luovuttaa vapaaseen liikkeeseen kotitullausmenettelyssä ostajan puolesta. Ostaja antoi tavarantoimittajien käyttöön vastikkeetta ja sähköisessä muodossa tulostusmalleja, joita käytettiin malleina säilyketölkkeihin kiinnitettäväksi tarkoitettujen etikettien valmistamisessa. Tavarantoimittajat painattivat etiketit ja kiinnittivät ne säilyketölkkeihin. Eräät Saksassa toimivat suunnittelutoimistot valmistelivat mainittujen etikettien tulostusmallit ostajan lukuun ja kustannuksella.

8 Ilmoitetuissa tullausarvoissa mainittiin määrä, jonka ostaja oli velvollinen maksamaan tavarantoimittajille niitä sitovien sopimusehtojen mukaisesti ja joka käsitti elintarvikkeista aiheutuvien kustannusten lisäksi säilykkeiden vähittäismyyntipakkauksista aiheutuvat kustannukset sekä etikettien painattamiseen ja kiinnittämiseen liittyvät kustannukset, lukuun ottamatta tulostusmallien suunnittelusta aiheutuvia kustannuksia, joista vastasi ostaja.

9 Hauptzollamt H kantoi 20.2.2014 tekemällään verotuspäätöksellä määrältään 1 412,61 euron jälkitullit, jotka vastasivat säilyketölkkeihin kiinnitettävien etikettien suunnitteluun liittyvien kustannusten sisällyttämistä ilmoitettuihin tullausarvoihin.

10 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hylkäsi G:n kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen sillä perusteella, että etiketti, jolla kuvataan säilykkeen sisältöä ja edistetään sen myyntiä, kuuluu erottamattomasti itse säilyketölkkiin päällyksenä tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

11 G valitti ensimmäisessä oikeusasteessa annetusta tuomiosta Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että Euroopan unionin alueelle tuotujen tavaroiden tullausarvo määritetään kauppa-arvon, johon lisätään tullikoodeksin 32 artiklassa tarkoitetut kustannukset, perusteella.

12 Kyseisen tuomioistuimen mukaan ei ole epäilystäkään siitä, että G:n käyttämät säilyketölkit olivat tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuja ”päällyksiä”, joiden valmistuskustannukset, mukaan lukien itse säilyketölkkiin liittyvät kustannukset sekä etiketin painattamiseen ja kiinnittämiseen liittyvät kustannukset, on otettava huomioon tullausarvoa määritettäessä, koska etiketti muodostaa säilyketölkin kanssa jakamattoman kokonaisuuden.

13 Se katsoo kuitenkin, että tällainen päätelmä ei ole ilmeinen siltä osin kuin on kyse kustannuksista, jotka liittyvät säilyketölkkeihin kiinnitettävien etikettien tulostusmallien suunnittelua koskeviin aineettomiin palveluihin. Suunnittelun edellyttämät suoritukset voivat nimittäin olla tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa tarkoitettua ”teknistä suunnittelua, kehittelyä, taiteellista työtä ja mallisuunnittelua”.

14 Tässä tilanteessa tullausarvoa kuitenkin tarkistetaan kyseisen säännöksen nojalla tällaisiin palveluihin liittyvien kustannusten perusteella ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelut on suoritettu unionin alueen ulkopuolella, mistä ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa, koska tulostusmallit suunniteltiin Saksassa.

15 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko unionin tullialueella suoritetusta etikettien tulostusmallien valmistamisesta aiheutuneet kustannukset lisättävä kauppa-arvoon tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan vai 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan mukaisesti, kun unionin tullialueelle sijoittautunut ostaja asettaa tulostusmallit kolmannessa maassa olevien tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa ja b alakohdan iv alakohtaa tulkittava siten, että kustannukset, jotka aiheutuvat unionin alueelle tuotaviin elintarvikesäilyketölkkeihin kiinnitettyjen etikettien tulostusmallien suunnitteluun liittyvistä aineettomista palveluista, on lisättävä näistä maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, kun tulostusmallit on valmistettu ostajan pyynnöstä ja kustannuksella unionin alueella ja annettu tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa.

17 Koska tullikoodeksissa ei nimenomaisesti täsmennetä tapaa, jolla tällaisia kustannuksia on käsiteltävä tullitarkoituksia varten, kysymyksessä tarkoitettuja säännöksiä on tulkittava ottamalla huomioon paitsi niiden sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa ne ovat (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Ensinnäkin on mainittava säännösten sanamuodosta, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa säädetään, että tullausarvon määrittämiseksi maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä ”päällysten kustannukset, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina”.

19 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan mukaan maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä myös maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi käytetyn ”teknisen suunnittelun, kehittelyn, taiteellisen työn ja mallisuunnittelun sekä piirustusten ja luonnosten laadinnan” arvo, jos ostaja toimittaa nämä tavarat ja palvelut suoraan tai välillisesti, joko veloituksetta tai alennettuun hintaan, kunhan suoritukset tapahtuvat ”muualla kuin yhteisössä” ja ovat ”välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa”.

20 Näiden kahden säännöksen soveltamisalojen erottamiseksi on korostettava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohta koskee ”maahan tuotujen tavaroiden” tuotannon kannalta välttämättömien tavaroiden ja palvelujen kustannuksia, kun taas saman koodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa viitataan ”päällysten kustannuksiin, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina”.

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että G ilmoitti pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden tullausarvon sisällyttäen siihen muun muassa niiden päällyksistä aiheutuvat kustannukset eli säilyketölkkien tuotantokustannukset ja niihin kiinnitettyjen etikettien painattamiskustannukset, mutta ei etikettien suunnittelupalveluihin liittyvistä aineettomista suorituksista aiheutuvia kustannuksia.

22 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ei ole riitautettu sitä, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuiksi ”tavaroiksi ja palveluiksi” katsotaan aineettomat palvelut, jotka ovat välttämättömiä sellaisten tulostusmallien valmistamiseksi, jotka annetaan maahantuotujen tavaroiden toimittajien käyttöön sähköisessä muodossa pääasiassa kyseessä olevien etikettien painattamista varten. Tältä osin on todettu, että koska kyseisen säännöksen sanamuodossa viitataan nimenomaisesti ”tavaroihin” tai ”palveluihin”, sen soveltamisalaa ei ole rajattu aineellisiin tavaroihin (tuomio 10.9.2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, 18 kohta).

23 Kuten edellä 20 kohdassa muistutettiin, tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa viitataan kuitenkin ”maahan tuotujen tavaroiden” tuottamiseksi välttämättömien tavaroiden ja palvelujen kustannuksiin.

24 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan sanamuodossa tehdään sitä vastoin ero tavaroiden ja niiden ”päällysten” välillä, ja kyseisessä säännöksessä mainitaan nimenomaisesti kyseinen ilmaisu.

25 Tältä osin asetuksen N:o 2658/87 liitteessä I olevan yhdistetyn nimikkeistön ensimmäisen osan 1 osaston A kohtaan sisältyvässä yleisessä tulkintasäännössä 5 olevan alaviitteen 1 mukaan ilmaisu ”päällys” kytkeytyy ilmaisuun ”pakkaus”, koska viimeksi mainitulla tarkoitetaan ”ulko- ja

sisäpäällyksiä, pitimiä, kääreitä ja alustoja”. Lisäksi oikeuskäytännön mukaan pakkauksen käsitteellä tarkoitetaan päällyksiä, jotka soveltuvat paitsi tuotteiden kuljetukseen myös niiden varastointiin ja myyntiin (tuomio 5.10.1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, 8 kohta).

26 Koska ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettujen etikettien tulostusmallien suunnitteluun liittyvät aineettomat suoritukset on tarkoitettu maahan tuotuihin säilyketölkkeihin kiinnitettävien etikettien painattamiseen, tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan sanamuoto ei sulje pois sitä, että niistä aiheutuvat kustannukset voivat liittyä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin ”päällyksiin”, kunhan tulostusmallit ovat tosiasiallisesti päällyksiin läheisesti liittyvä osa.

27 Tältä osin se, voidaanko etiketit erottaa säilyketölkeistä, ei voi olla ratkaisevaa tällaisen arvioinnin kannalta. Etiketissä annettavat tiedot muun muassa maahan tuodun elintarvikesäilykkeen sisällöstä ja sen säilyvyydestä ja suositukset sen sisällön valmistamisesta ja/tai kuluttamisesta ovat nimittäin tarpeen säilykkeen myymiseksi ja tarvittaessa sen käyttämisen helpottamiseksi.

28 Se, että säilyketölkkeihin ei ole kiinnitetty etikettejä, ei kuitenkaan lähtökohtaisesti tee niiden sisällöstä käyttökelvotonta, joten etikettejä ei voida pitää erottamattomana osana näiden säilykepurkkien sisältöä eikä niitä voida pitää tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa tarkoitetulla tavalla välttämättöminä niiden tuottamisessa (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, 20 kohta).

29 Tästä seuraa, että huolimatta siitä, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan tai sen 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdan sanamuotoon ei sisälly selvää mainintaa siitä, miten elintarvikesäilyketölkkeihin kiinnitettyjen etikettien suunnittelua koskevista aineettomista palveluista aiheutuvia kustannuksia on käsiteltävä tullitarkoituksissa, tällaiset kustannukset voivat kuulua tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa tarkoitettuun päällyksistä aiheutuvien kustannusten luokkaan, koska tulostusmallit ja päällyksinä pidettävät säilyketölkit liittyvät läheisesti toisiinsa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

30 Toiseksi tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan ja b alakohdan iv alakohdan asiayhteydestä ja kyseisten säännösten systematiikasta on muistutettava, että saman koodeksin 29 artiklan mukaan maahantuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi unionin tullialueelle, jollei muun muassa tullikoodeksin 32 artiklan mukaisesti tarvittaessa tehtävistä tarkistuksista muuta johdu (tuomio 9.6.2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tullausarvo määritetään ensisijaisesti maahantuotujen tavaroiden niin sanotun kauppa-arvon perusteella. Tämän tullausarvon määrittämismenetelmän oletetaan siten olevan sopivin ja useimmin käytetty menetelmä (tuomio 9.6.2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta muodostaa siis pääsääntöisesti tullausarvon laskentaperusteen, vaikka tämä hinta on tekijä, jota saatetaan joutua tarkistamaan (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tarkemmin sanottuna maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan tehtävistä lisäyksistä niiden tullausarvon määrittämiseksi säädetään tullikoodeksin 32 artiklassa.

34 Tässä yhteydessä on mainittava, että – kuten edellä 20 kohdassa korostettiin – tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohta koskee erityisesti maahantuotujen tavaroiden ”päällyksiä” ja tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohta sitä vastoin yleisesti ”maahan tuotujen tavaroiden” tuottamisessa välttämättömien töiden arvoa.

35 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa vahvistetaan siten erityinen sääntö maahantuotujen tavaroiden tullausarvon tarkistamisesta sellaisten kustannusten perusteella, jotka liittyvät läheisesti niiden päällykseen, riippumatta niiden suoritusten luonteesta, joihin nämä kustannukset liittyvät, kun taas tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa säädetään tarkistamisesta maahantuotujen tavaroiden tuottamisessa välttämättömien aineettomien suoritusten perusteella tekemättä erityistä eroa itse tavaroiden ja niiden päällysten välillä.

36 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen ”maahan tuotujen tavaroiden” tullausarvon tarkistamiseksi kyseisen säännöksen iv alakohtaan sisältyy nimenomainen maantieteellinen täsmennys siinä tarkoitettujen aineettomien palvelujen suorituspaikasta, mutta tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdassa ei esitetä vastaavaa täsmennystä sen osalta, että kyseistä arvoa mahdollisesti tarkistettaisiin tällaisten tavaroiden päällysten valmistuskustannusten perusteella. Tässä tilanteessa on katsottava, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena on ollut ottaa käyttöön erillinen tarkistusjärjestelmä sen mukaan, liittyvätkö kyseessä olevat kustannukset aineettomiin palveluihin, joilla on läheinen yhteys maahantuotujen tavaroiden päällyksiin, vai liittyvätkö kustannukset tällaisiin suorituksiin siten, että suoritukset ovat välttämättömiä maahantuotujen tavaroiden itsensä tuottamisessa.

37 Tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohdan soveltamisalan erityisyys puoltaa sitä, että maahantuotujen tavaroiden päällyksiin läheisesti liittyvistä aineettomista palveluista aiheutuviin kustannuksiin sovelletaan samaa tullausarvon tarkistamisjärjestelmää kuin päällysten tuottamisessa välttämättömiin aineellisiin tavaroihin ja suorituksiin liittyviin kustannuksiin. Tässä yhteydessä erilaisen tarkistamisjärjestelmän soveltaminen aineettomista suorituksista aiheutuneisiin kustannuksiin olisi edellyttänyt unionin lainsäätäjän nimenomaista mainintaa tästä samalla tavalla kuin tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan b alakohdan iv alakohdassa on tehty maahantuotujen tavaroiden tuotannossa välttämättömien tavaroiden ja palvelujen osalta.

38 Niinpä on katsottava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa sovelletaan kaikkiin tavaroiden päällysten valmistamiseen läheisesti liittyviin kustannuksiin, jollaisia pääasiassa kyseessä olevat aineettomista suunnittelupalveluista aiheutuvat kustannukset vaikuttavat olevan.

39 Kolmanneksi on todettava, että tullausarvon määrittämistä koskevilla tullikoodeksin säännöksillä pyritään luomaan oikeudenmukainen, yhtenäinen ja neutraali järjestelmä, jossa ei käytetä mielivaltaisia tai 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 (tuomio 9.6.2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, 24 kohta).

40 Tältä osin ei ole kiistetty sitä, että säilyketölkkeihin kiinnitettävien etikettien tulostusmalleihin liittyvillä aineettomilla suunnittelupalveluilla on tietty määritettävissä oleva taloudellinen arvo. Tällaisten palvelujen kustannusten huomioon ottaminen myötävaikuttaa maahantuotujen tavaroiden todellista taloudellista arvoa vastaavan tullausarvon määrittämistä koskevan tavoitteen toteutumiseen.

41 Esitettyyn kysymykseen on edellä mainitun perusteella vastattava, että tullikoodeksin 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa ja b alakohdan iv alakohtaa on tulkittava siten, että kustannukset, jotka aiheutuvat unionin alueelle tuotaviin elintarvikesäilyketölkkeihin kiinnitettyjen etikettien tulostusmallien suunnitteluun liittyvistä aineettomista palveluista, on lisättävä näistä maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, kun tulostusmallit on valmistettu ostajan pyynnöstä ja kustannuksella unionin alueella ja annettu tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa, edellyttäen, että kyseiset mallit liittyvät läheisesti maahantuotujen tavaroiden päällyksiin.

Oikeudenkäyntikulut

42 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 32 artiklan 1 kohdan a alakohdan ii alakohtaa ja b alakohdan iv alakohtaa

on tulkittava siten, että

kustannukset, jotka aiheutuvat unionin alueelle tuotaviin elintarvikesäilyketölkkeihin kiinnitettyjen etikettien tulostusmallien suunnitteluun liittyvistä aineettomista palveluista, on lisättävä näistä maahantuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan, kun tulostusmallit on valmistettu ostajan pyynnöstä ja kustannuksella unionin alueella ja annettu tavarantoimittajien käyttöön maksutta sähköisessä muodossa, edellyttäen, että kyseiset mallit liittyvät läheisesti maahantuotujen tavaroiden päällyksiin.

Allekirjoitukset