Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 26. marca 2026 *

„Predhodno odločanje – Carinska unija – Uredba (EGS) št. 2913/92 – Carinski zakonik Skupnosti – Uvozni in izvozni postopki – Določitev carinske vrednosti – Člen 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) – Prilagoditev glede na stroške kupca – Stroški nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke za živila – Pojem ‚zabojnik‘ – Nematerialne storitve, opravljene na ozemlju Evropske unije“

V zadevi C-307/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 17. januarja 2023, ki je na Sodišče prispela 17. maja 2023, v postopku

G GmbH

proti

Hauptzollamt H,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, I. Ziemele (poročevalka), sodnica, A. Kumin, S. Gervasoni in M. Bošnjak, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za G GmbH L. Harings, Rechtsanwalt,

– za Hauptzollamt H S. Hein,

– za francosko vlado G. Bain, J.-L. Carré in B. Fodda, agenti,

– za Evropsko komisijo B. Eggers in F. Moro, agentki,

* Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. oktobra 2025

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307, v nadaljevanju: carinski zakonik).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo G GmbH in Hauptzollamt H glede naknadne odmere uvoznih dajatev v zvezi z etiketami, nalepljenimi na pločevinke za živila.

Pravni okvir

3 Člen 29(1) carinskega zakonika določa:

„Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33 […].“

4 Člen 32 tega zakonika določa:

„1. Pri določanju carinske vrednosti z uporabo člena 29 je treba dejansko plačani ali plačljivi ceni za uvoženo blago prišteti:

(a) naslednje stroške, kolikor jih nosi kupec, vendar niso bili zajeti v dejansko plačani ali plačljivi ceni za blago:
   (i) provizijo in stroške posredništva, razen nakupnih provizij;
   (ii) stroške zabojnikov, ki se za carinske namene štejejo za celoto z blagom;
   (iii) stroške embalaže, ki vključujejo tako delo kot material;

(b) ustrezno porazdeljeno vrednost naslednjih proizvodov in storitev, ki jih zagotovi kupec neposredno ali posredno, brezplačno ali po znižani ceni in se uporabijo za izdelavo in prodajo za izvoz uvoženega blaga, kolikor ta vrednost ni bila vključena v dejansko plačano ali plačljivo ceno:
   (i) materialov, sestavnih delov ter podobnih delov in elementov, vsebovanih v uvoženem blagu;
   (ii) orodij, matric, kalupov in podobnih predmetov, uporabljenih pri proizvodnji uvoženega blaga;
   (iii) materialov, porabljenih pri proizvodnji uvoženega blaga;
   (iv) tehnologij, storitev razvoja, osnutkov, načrtov in skic, ki so bili opravljeni izven območja Skupnosti in so potrebni za proizvodnjo uvoženega blaga;

[…]“

5 Kombinirana nomenklatura iz Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382) v prvem delu, naslov I, vsebuje oddelek A z naslovom „Splošna pravila za razlago kombinirane nomenklature“. Splošno pravilo 5 v zvezi z uvrstitvijo blaga določa:

„Poleg gornjih določb veljajo za naštete proizvode tudi naslednja pravila:

(a) toki za fotografske aparate, glasbila, puške in pištole, risalni pribor, embalažo za ogrlice in podobna embalaža, posebej oblikovana in prirejena za določen proizvod ali komplet proizvodov, primerna za dolgotrajno rabo in predložena s proizvodi, za katere je namenjena, se uvrsti s temi proizvodi, pod pogojem, da se prodaja skupaj z njimi. To pravilo pa ne velja za embalažo, ki daje celoti bistven značaj;

(b) v skladu z določbami iz 5(a) se embalažni materiali in embalaža, ki se predložijo tako, da so v njih embalirani proizvodi, uvrščajo skupaj s temi proizvodi, če se običajno uporabljajo za embaliranje teh proizvodov. Ta določba pa ne velja za embalažne materiale in embalažo, če je očitno, da so primerni za večkratno uporabo.“

6 V opombi št. 1 k splošnemu pravilu 5 je pojasnjeno, da izraz „embalaža“ pomeni kakršno koli zunanjo ali notranjo embalažo v obliki škatel, držal, ovojev ali opor, ki niso transportni pripomočki (npr. transportni kontejnerji), ponjave, orodja ali pomožna transportna oprema. Ta izraz ne zajema embalaže, na katero se nanaša splošno pravilo 5(a).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Družba G, lastnica carinskega skladišča v Nemčiji, je od 12. decembra 2012 do 30. maja 2013 opravila deset postopkov carinjenja konzerviranih živil v pločevinkah, ki so jih dobavitelji iz tretjih držav prodajali za sprostitev v prosti promet v okviru postopka hišnega carinjenja v korist kupca. Kupec je dobaviteljem brezplačno in v elektronski obliki dal na voljo predloge za tisk, ki so bile uporabljene kot model za izdelavo etiket, namenjenih za namestitev na pločevinke. Te etikete so natisnili in na pločevinke nalepili dobavitelji. Predloge za tisk za navedene etikete so po naročilu in na stroške kupca pripravile oblikovalske agencije v Zvezni republiki Nemčiji.

8 V prijavljenih carinskih vrednostih je bil naveden znesek, ki ga mora kupec plačati dobaviteljem v skladu s pogodbenimi določili, ki jih zavezujejo, in ki je poleg stroškov živil vključeval tudi stroške embalaže za prodajo na drobno v konzervirani obliki ter stroške, povezane s tiskanjem in namestitvijo etiket, razen stroškov, ki jih nosi kupec v zvezi z oblikovanjem predlog za tisk.

9 Hauptzollamt H je z odločbo o odmeri, izdano 20. februarja 2014, naknadno izterjal carinske dajatve v višini 1412,61 EUR, kar je ustrezalo vključitvi stroškov v zvezi z oblikovanjem predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke, v prijavljene carinske vrednosti.

10 Tožbo, ki jo je družba G vložila zoper to odločbo, je prvostopenjsko sodišče zavrnilo z obrazložitvijo, da je etiketa, na kateri je opis vsebine pločevinke in s katero se ta pločevinka promovira, neločljivo povezana s samo pločevinko kot zabojnikom v smislu člena 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika.

11 Družba G je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče, zoper prvostopenjsko sodbo vložila pritožbo. Navedeno sodišče navaja, da se carinska vrednost blaga, uvoženega na ozemlje Evropske unije, določi na podlagi transakcijske vrednosti, ki se ji prištejejo stroški iz člena 32 carinskega zakonika.

12 Po mnenju navedenega sodišča ni dvoma, da so pločevinke, ki jih uporablja družba G, „zabojniki“ v smislu člena 32(1)(a)(ii) tega zakonika, katerih stroške proizvodnje, vključno s stroški, povezanimi s samo pločevinko ter tiskanjem in namestitvijo etikete na to pločevinko, je treba upoštevati pri določitvi carinske vrednosti, saj ta etiketa tvori neločljivo enoto s pločevinko.

13 Navaja pa, da taka ugotovitev ni očitna glede stroškov, povezanih z nematerialnimi storitvami oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na te pločevinke. Storitve, potrebne za to oblikovanje, naj bi namreč lahko spadale med „tehnologije, storitve razvoja, osnutke, načrte in skice“ iz člena 32(1)(b)(iv) navedenega zakonika.

14 Ob tem bi bila v tem primeru v skladu s to določbo prilagoditev carinske vrednosti glede na stroške v zvezi s temi storitvami potrebna le, če so bile navedene storitve opravljene zunaj ozemlja Unije, kar pa v obravnavani zadevi ni podano, saj so bile zadevne predloge za tisk oblikovane v Nemčiji.

15 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba stroške priprave predlog za tisk za etikete, ki poteka na carinskem območju Unije, prišteti k transakcijski vrednosti na podlagi člena 32(1)(a)(ii) ali člena 32(1)(b)(iv) [carinskega zakonika], če jih kupec, ki ima sedež na carinskem območju Unije, dobaviteljem v tretji državi zagotavlja brezplačno in v elektronski obliki?“

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) carinskega zakonika razlagati tako, da je treba stroške, nastale zaradi nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke za živila, uvožene na ozemlje Unije, prišteti k ceni, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati za to uvoženo blago, če so bile te predloge za tisk pripravljene na prošnjo in stroške kupca na ozemlju Unije ter brezplačno in v elektronski obliki dane na voljo dobaviteljem.

17 Ker carinski zakonik izrecno ne opredeljuje, kako je treba take stroške obravnavati za namene carinjenja, je treba določbe, na katere se nanaša to vprašanje, razložiti ne le ob upoštevanju njihovega besedila, ampak tudi konteksta, v katerega so umeščene, in ciljev ureditve, katere del so (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, točka 28 in navedena sodna praksa).

18 Na prvem mestu, kar zadeva besedilo teh določb, člen 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika določa, da se za določitev carinske vrednosti ceni, ki je bila dejansko plačana ali ki jo je treba plačati za uvoženo blago, prištejejo „stroški zabojnikov, ki se za carinske namene štejejo za celoto z blagom“.

19 V skladu s členom 32(1)(b)(iv) tega zakonika se ceni, ki je bila dejansko plačana ali ki jo je treba plačati za uvoženo blago, prišteje tudi vrednost „tehnologij, storitev razvoja, osnutkov, načrtov in skic“, ki so bili uporabljeni pri izdelavi in prodaji za izvoz uvoženega blaga, kadar te proizvode in storitve neposredno ali posredno zagotovi kupec brezplačno ali po znižani ceni, če so bili opravljeni „izven območja Skupnosti“ in so „potrebni za proizvodnjo uvoženega blaga“.

20 Za razlikovanje med področjema uporabe teh dveh določb je treba poudariti, da se člen 32(1)(b)(iv) navedenega zakonika nanaša na stroške proizvodov in storitev, potrebnih za proizvodnjo „uvoženega blaga“, medtem ko se člen 32(1)(a)(ii) istega zakonika nanaša na stroške „zabojnikov, ki se za carinske namene štejejo za celoto z blagom“.

21 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba G carinsko vrednost blaga iz postopka v glavni stvari prijavila z upoštevanjem stroškov njegove embalaže, in sicer stroškov izdelave pločevink in stroškov tiskanja etiket, ki so nalepljene na pločevinke, ne da bi se upoštevali stroški nematerialnih storitev oblikovanja teh etiket.

22 Opredelitev kot „proizvodi in storitve“ v smislu člena 32(1)(b) carinskega zakonika za nematerialne storitve, potrebne za oblikovanje predlog za tisk, ki so bile dobaviteljem uvoženega blaga dane na voljo v elektronski obliki za tiskanje etiket iz postopka v glavni stvari, se pred predložitvenim sodiščem ne izpodbija. V zvezi s tem je bilo razsojeno, da ker besedilo te določbe izrecno napotuje na „proizvode“ ali „storitve“, njeno področje uporabe ni omejeno na materialne dobrine (sodba z dne 10. septembra 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, točka 18).

23 Ob tem se člen 32(1)(b)(iv) tega zakonika, kot je bilo opozorjeno v točki 20 te sodbe, nanaša na stroške proizvodov in storitev, potrebnih za proizvodnjo „uvoženega blaga“.

24 V besedilu člena 32(1)(a)(ii) navedenega zakonika pa se razlikuje med tem blagom in „zabojniki“ za to blago, pri čemer je v tej določbi izrecno naveden ta izraz.

25 V zvezi s tem je v skladu z opombo 1 k splošnemu pravilu 5 iz prvega dela, naslov 1, oddelek A, Kombinirane nomenklature, ki je v Prilogi I k Uredbi št. 2658/87, izraz „zabojnik“ povezan z izrazom „embalaža“, ker zadnjenavedeni izraz označuje „zunanjo ali notranjo embalažo v obliki škatel, držal, ovojev ali opor“. Poleg tega se v skladu s sodno prakso pojem „embalaža“ nanaša na zabojnike, ki niso primerni le za prevoz proizvodov, ampak tudi za njihovo skladiščenje in trženje (sodba z dne 5. oktobra 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, točka 8).

26 Ker pa so nematerialne storitve, povezane z oblikovanjem predlog za tisk za etikete, na katere se nanaša predložitvena odločba, namenjene tiskanju etiket, nalepljenih na uvožene pločevinke, besedilo člena 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika ne izključuje, da se lahko stroški, ki so nastali zaradi teh etiket, nanašajo na „zabojnike“ v smislu te določbe, če so te predloge za tisk dejansko element, ki je tesno povezan s temi zabojniki.

27 V zvezi s tem vprašanje, ali je te etikete mogoče ločiti od pločevink, ne more biti odločilno za tako presojo. Na etiketah so namreč med drugim navedene informacije o vsebini uvožene pločevinke za živila ali o njenem roku uporabnosti oziroma celo priporočila o tem, kako vsebino pločevinke pripraviti in/ali zaužiti, ki so potrebne za trženje te pločevinke in lahko po potrebi olajšajo njeno uporabo.

28 Vendar zaradi neobstoja etiket, nalepljenih na pločevinke, njihova vsebina načeloma ni neuporabna, tako da teh etiket ni mogoče šteti niti za sestavni del vsebine teh pločevink niti za potrebne za njihovo proizvodnjo v smislu člena 32(1)(b)(iv) navedenega zakonika (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, točka 20).

29 Iz tega sledi, da lahko kljub okoliščini, da niti besedilo člena 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika niti besedilo člena 32(1)(b)(iv) tega zakonika ne vsebuje jasne navedbe o tem, kako je treba stroške, ki izhajajo iz nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke za živila, obravnavati za carinske namene, ti stroški spadajo v kategorijo stroškov zabojnikov v smislu člena 32(1)(a)(ii) tega zakonika, ker obstaja tesna povezava med temi predlogami za tisk in zabojniki, ki jih predstavljajo te pločevinke za živila, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

30 Na drugem mestu, kar zadeva kontekst, v katerega je umeščen člen 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) navedenega zakonika, in sistematiko teh določb, je treba opozoriti, da je na podlagi člena 29 istega zakonika carinska vrednost uvoženega blaga njegova transakcijska vrednost, torej cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Unije dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, vendar s pridržkom prilagoditev, ki jih je treba po potrebi opraviti med drugim v skladu s členom 32 carinskega zakonika (sodba z dne 9. junija 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, točka 25 in navedena sodna praksa).

31 Kot je Sodišče že navedlo, je treba carinsko vrednost prednostno določiti na podlagi tako imenovane metode „transakcijske vrednosti“ uvoženega blaga. Ta metoda določitve carinske vrednosti se tako šteje za najprimernejšo in najpogosteje uporabljeno (sodba z dne 9. junija 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, točka 26 in navedena sodna praksa).

32 Cena, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati za uvoženo blago, je torej praviloma osnova za izračun carinske vrednosti, tudi če je ta cena podatek, ki ga je morda treba prilagoditi (glej v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, točka 27 in navedena sodna praksa).

33 Natančneje, elementi, ki jih je treba prišteti ceni, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati za uvoženo blago, da se določi njegova carinska vrednost, so navedeni v členu 32 carinskega zakonika.

34 V zvezi s tem, kot je bilo poudarjeno v točki 20 te sodbe, se člen 32(1)(a)(ii) tega zakonika posebej nanaša na „zabojnike“ za uvoženo blago, medtem ko se člen 32(1)(b)(iv) navedenega zakonika nanaša na vrednost del, potrebnih za proizvodnjo „uvoženega blaga“ na splošno.

35 Pri tem člen 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika določa posebno pravilo za prilagoditev carinske vrednosti uvoženega blaga glede na stroške, ki izkazujejo tesno povezavo z zabojnikom za to blago, ne glede na naravo storitev, na katere se ti stroški nanašajo, v nasprotju s členom 32(1)(b)(iv) tega zakonika, ki določa prilagoditev glede na nematerialne storitve, potrebne za proizvodnjo uvoženega blaga, brez posebnega razlikovanja med samim blagom in zabojnikom za to blago.

36 Čeprav za prilagoditev carinske vrednosti „uvoženega blaga“ v smislu člena 32(1)(b) carinskega zakonika ta določba v točki (iv) vsebuje izrecno geografsko navedbo glede kraja opravljanja nematerialnih storitev iz te določbe, člen 32(1)(a)(ii) tega zakonika ne vsebuje nobenega enakovrednega pojasnila v zvezi z morebitno prilagoditvijo te vrednosti glede na stroške izdelave zabojnikov za to blago. V teh okoliščinah je zakonodajalec Unije želel uvesti ločen sistem

prilagoditve glede na to, ali se zadevni stroški nanašajo na nematerialne storitve, ki so tesno povezane z zabojniki za uvoženo blago, ali pa se nanašajo na take storitve, kadar so te potrebne za proizvodnjo samega uvoženega blaga.

37 Posebnost področja uporabe člena 32(1)(a)(ii) carinskega zakonika pa govori v prid temu, da se za stroške nematerialnih storitev, ki so tesno povezane z zabojniki za uvoženo blago, uporabi enak sistem prilagoditve carinske vrednosti kot za stroške v zvezi s proizvodi in materialnimi storitvami, potrebnimi za izdelavo teh zabojnikov. V tem okviru bi moral uporabo drugačnega sistema prilagoditve za stroške, nastale zaradi teh nematerialnih storitev, zakonodajalec Unije izrecno navesti, kot je to navedeno v členu 32(1)(b)(iv) tega zakonika, kar zadeva proizvode in storitve, potrebne za proizvodnjo uvoženega blaga.

38 Zato je treba ugotoviti, da se člen 32(1)(a)(ii) navedenega zakonika uporablja za vse stroške, ki so tesno povezani s proizvodnjo zabojnikov za blago, kot se zdi, da to velja za stroške, nastale zaradi nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk iz postopka v glavni stvari.

39 Na tretjem mestu, cilj pravil carinskega zakonika o določitvi carinske vrednosti je vzpostaviti pravičen, enoten in nevtralen sistem, ki izključuje uporabo arbitrarnih ali fiktivnih carinskih vrednosti. Carinska vrednost mora namreč odražati resnično ekonomsko vrednost uvoženega blaga in zato upoštevati vse elemente tega blaga, ki imajo ekonomsko vrednost (sodba z dne 9. junija 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, točka 24).

40 V zvezi s tem ni sporno, da imajo nematerialne storitve oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke, vsekakor ekonomsko vrednost, ki jo je mogoče količinsko opredeliti. Upoštevanje stroškov takih storitev pa prispeva k uresničitvi cilja določitve carinske vrednosti, ki ustreza dejanski ekonomski vrednosti uvoženega blaga.

41 Glede na zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) carinskega zakonika razlagati tako, da je treba stroške, nastale zaradi nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke za živila, uvožene na ozemlje Unije, prišteti k ceni, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati za to uvoženo blago, če so bile te predloge za tisk pripravljene na prošnjo in stroške kupca na ozemlju Unije ter brezplačno in v elektronski obliki dane na voljo dobaviteljem, pod pogojem, da so navedene predloge za tisk tesno povezane z zabojniki za uvoženo blago.

Stroški

42 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 32(1)(a)(ii) in (b)(iv) Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti

je treba razlagati tako, da

je treba stroške, nastale zaradi nematerialnih storitev oblikovanja predlog za tisk za etikete, nalepljene na pločevinke za živila, uvožene na ozemlje Evropske unije, prišteti k ceni, ki je bila dejansko plačana ali jo je treba plačati za to uvoženo blago, če so bile te predloge za tisk pripravljene na prošnjo in stroške kupca na ozemlju Unije ter brezplačno in v elektronski obliki dane na voljo dobaviteljem, pod pogojem, da so navedene predloge za tisk tesno povezane z zabojniki za uvoženo blago.

Podpisi