

Mål C-307/23

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

17 maj 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

17 januari 2023

Klagande:

G GmbH

Motpart:

Hauptzollamt H

[utelämnas]

BUNDESFINANZHOF

BESLUT

I målet

G GmbH

klagande

[utelämnas]

mot

Hauptzollamt H

motpart

angående uppbörd av importtullar i efterhand

Bundesfinanzhofs sjunde avdelning

vid förhandling den 17 januari 2023, fattat följande beslut:

B e s l u t

1. Följande fråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

Ska kostnaderna för framställningen i unionens tullområde av en förlaga för 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 förlagorna till förfogande i elektronisk form utan kostnad för leverantörer i tredje land?

2. Målet förklaras vilande till dess att Europeiska unionens domstol har meddelat sitt avgörande.

S k ä l

I.

- 1 Klaganden var innehavare av ett tullager av typ D. Klaganden skickade livsmedel som beretts för lång hållbarhet i konserver som importerats från ett annat företag (köparen) från tredje länder till lagring i tullager och lämnade dem därefter (mellan 2012-12-12 och 2013-05-30) för övergång till fri omsättning inom ramen för ett lokalt klareringsförfarande. Konserverna var försedda med påklistrade pappersetiketter som leverantörerna hade framställt i tredje land med hjälp av förlagor som köparen tillhandahållit dem kostnadsfritt elektroniskt. Förlagorna hade framställts av olika designstudior i Förbundsrepubliken Tyskland (Tyskland) på köparens uppdrag och bekostnad. I tullvärdesdeklarationen var endast det belopp angivet som köparen skulle betala enligt köpeavtalen som ingåtts med tillverkarna i tredje länder, inklusive kostnaderna för detaljhandelsförpackningarna och för trycket av pappersetiketterna som var klistrade på förpackningarna, dock exklusive kostnaderna för förlagorna.
- 2 Genom beslut om importtull av den 20 februari 2014 efterdebiterade motparten (Hauptzollamt –HZA–) klaganden. HZA var av den uppfattningen att proportionerliga kostnader för designutkast respektive förlagor för de självhäftande etiketterna skulle ha inräknats i tullvärdet. Varken invändningsförfarandet eller den därpå följande talan föranledde någon ändring av beslutet.
- 3 Finanzgericht (FG) fann att kostnaderna för tillverkningen av förlagorna borde ha beaktats enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen vid beräkningen av tullvärdet. Konserverna är förpackningar eftersom de inte bara används för transport av varorna, utan även är lämpliga för lagring och försäljning samt vanliga för paketering av dessa varor. Till dessa förpackningar hör även de etiketter på vilka

konservernas innehåll beskrivs och marknadsförs. Etiketterna utgör tillsammans med konserverna en oskiljbar enhet och är som sådana inte jämförbara med hängetiketter (etikett med varans pris och annan varurelaterad information och som sitter ihop med varan med en tråd) eller instickskort som inte kategoriseras som förpackning. En privilegierad ställning för de intellektuella arbeten som utförts i Europeiska unionen (EU) enligt artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen är inte möjlig i tvisten.

- 4 Klaganden överklagade denna dom. Enligt klaganden finns det ingen rättslig grund för att behandla etiketter och förvaringsartiklar gemensamt. Klaganden anser inte artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen vara tillämplig, eftersom den bestämmelsen endast avser en gemensam behandling av en förpackning och en vara inuti denna förpackning, däremot inte en gemensam behandling av en förpackning med en informationsetikett påsatt utanpå och en vara inuti förpackningen. Dessutom hävdar klaganden att det när det gäller kostnaderna för framställning av förlagorna inte handlar om kostnader "för" förpackningar, vilket förutsätts i ordalydelsen i artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen. Inte heller i regel 5 b för tolkning av den kombinerade nomenklaturen (KN) regleras beräkningen av tullvärdet. Etiketterna är jämförbara med hängetiketter, eftersom de vid tidpunkten för importen av varorna också sitter fast på varan och inte går att återanvända. Förbindelsen mellan konserverna och etiketterna går att lösa upp, även om etiketterna skulle bli förstörda om de skulle skiljas åt.
- 5 Enligt klagandens uppfattning omfattas designarbeten av artikel 32 1 b) iv) i tullkodexen och därför kan de inte läggas till transaktionsvärdet, eftersom intellektuellt arbete behandlas gynnsamt ifall det utförts inom EU. Att inordna olika förpackningsdesigner i enlighet med Finanzgerichts ståndpunkt skulle medföra motsägelsefulla värderingar ifall en enhetlig design skulle användas i olika syften.

II.

- 6 Bundesfinanzhof har beslutat att vilandeförklara målet [utelämnas][förfaranderegler] och i enlighet med artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt hänskjuta följande fråga till Europeiska unionens domstol (domstolen) för förhandsavgörande:

Ska kostnaderna för framställningen i unionens tullområde av förlaga för 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 förlagorna till förfogande i elektronisk form utan kostnad för leverantörer i tredje land?

III.

- 7 Enligt Bundesfinanzhofs uppfattning handlar lösningen på tvisten om bestämmelserna i tullkodexen om tullvärdering. Det råder tvivel med avseende på hur tullkodexen ska tolkas, vilket har relevans för tvistens avgörande:

8 Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser:

9 Artikel 29 i tullkodexen:

1. 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 gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 under förutsättning (...)

2. (...)

3. a) Det pris som faktiskt betalats eller skall betalas utgörs av hela den betalning som erlagts eller skall erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller skall erlagga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredje man. ...

10 Artikel 32 i tullkodexen:

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) (...)

ii) Kostnaden för förpackningar som för tulländamål behandlas gemensamt med varorna i fråga.

iii) (...)

b) Värdet av följande varor och tjänster, fördelat på vederbörligt sätt, ifall 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) (...)

ii) (...)

iii) (...)

iv) Konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som utförts utanför

gemenskapen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna.

c) (...)

11 Artikel 154 genomförandeförordningen till tullkodexen (förordning nr 2454/93):

Om de förpackningar som avses i artikel 32.1 a) ii) i kodexen skall användas vid flera importtillfällen skall kostnaderna för dem på deklarantens begäran uppdelas på lämpligt sätt i enlighet med allmänt erkända bokföringsprinciper.

12 Artikel 155 förordning nr 2454/93:

Vid tillämpningen av artikel 32.1 b iv i kodexen skall kostnaderna för forskning och förberedande ritningsutkast inte inräknas i tullvärdet.

13 Artikel 156 a.1 förordning nr 2454/93:

Tullmyndigheterna får, på begäran av berörd person, medge att

- genom avvikelser från artikel 32.2 i kodexen: vissa kostnader eller andra faktorer som skall läggas till det pris som faktiskt betalats eller skall betalas, även om de inte var mätbara vid tidpunkten då tullskulden tillkom,
- ...

fastställs på grundval av specifika och lämpliga kriterier. ...

14 5 KN:

Förutom ovanstående bestämmelser skall 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, skall klassificeras tillsammans med dessa föremål, under förutsättning att de är av sådana slag som i normala fall försäljs tillsammans med dessa. Denna regel behöver dock inte tillämpas för fodral som ger det hela dess huvudsakliga karaktär.

b) Såvida inte annat följer av regel 5 a skall 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.

15 Fotnot till 5 KN:

Med förpackningsmaterial och förpackningar avses alla slag av yttre och inre förpackningar, hållare, omslag eller stöd utom transportanordningar – särskilt transportcontainrar –, presenningar, fästanordningar eller extra transportutrustning. Begreppet ”förpackningar” omfattar inte de fodral som avses i den allmänna regeln 5 a.

16 Förklarande anmärkningar till det Harmoniserade systemet (ErlHS) 02.0 och 04.0 till regel 5 a KN:

I) Denna regel skall endast tillämpas på de förvaringsartiklar som 02.0

2) ... är lämpliga att användas under lång tid, dvs. de skall vara 04.0
ämnade att hålla lika länge som de föremål för vilka de är
avsedda. Dessa förvaringsartiklar har också till uppgift att skydda
föremålen när de inte används (t.ex. under transport eller
lagring). Dessa kännetecken gör det möjligt att skilja dem från
enkla förpackningar,

IV.

17 Det är oklart hur tvisten ska bedömas ur unionsrättslig synvinkel. Det handlar om ifall kostnaderna för de i Tyskland framställda förlagorna för etiketter enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen ska tas i beaktande så att tullvärdet höjs eller ifall sådana kostnader endast får inräknas i tullvärdet under förutsättningarna som anges i artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen, med den följd att det är uteslutet att i detta fall lägga kostnaderna till transaktionsvärdet. I detta sammanhang handlar det framför allt om tolkningen av begreppet ”förpackning” samt förhållandet mellan de nämnda bestämmelserna.

18 1. Avgörande för bestämningen av tullvärdet i tvisten är artikel 29 och följande artiklar i tullkodexen, eftersom tullen uppstått genom införandet i klagandens bokföring mellan den 12 december 2012 och 30 maj 2013 (artikel 201.2 i tullkodexen tillsammans med artikel 76.1 c) och 76.3 i tullkodexen). När det gäller tullvärdesmetoder handlar det om bestämmelser i den materiella tullagstiftningen som fortsätter vara tillämpliga på omständigheter som uppstått innan unionens nya tullkodex trädde i kraft (jfr domen i Europeiska unionens domstol (nedan kallad domstolen) Beemsterboer Coldstore Services av den 9 mars 2006 – C-293/04, EU:C:2006:162, punkt 19 ff., [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]; jfr även Bundesfinanzhofs domar av den 19 oktober 2021 – VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift], och av den 1 december 1998 – VII R 147/97, BFHE 187, 362, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]). Den uppkomna rättsfrågan ska emellertid besvaras med hänsyn till att den nya tullkodexen är tillämplig, eftersom artikel 32.1 A) ii) i den gamla tullkodexen i allt väsentligt övertagits i artikel 71.1 a) ii) i den nya tullkodexen

och artikel 32.1 b) iv) i den gamla tullkodexen rentav med samma ordalydelse i artikel 71.1 b) iv) i den nya tullkodexen.

- 19 a) Vid fastställande av tullvärdet ska främst – så även i tvisten – transaktionsvärdet tillämpas enligt artikel 29 i den gamla tullkodexen. Tullvärdet för de importerade varorna är enligt artikel 29.1 tullkodexen i princip transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas vid en försäljning för export till unionens tullområde, som i förekommande fall ska rättas genom tillägg enligt artikel 32 i tullkodexen och nedsättningsposterna i artikel 33 i tullkodexen som inte ska räknas in.
- 20 Enligt artikel 29.3 a) första meningen i tullkodexen ska det pris som faktiskt betalats eller ska betalas utgöras av hela den betalning som erlagts eller ska erläggas av köparen till säljaren eller till säljarens fördel för de importerade varorna, och priset inbegriper alla betalningar som köparen erlagt eller ska erlägga till säljaren som ett villkor för försäljningen av de importerade varorna eller till tredje man för att fullgöra en förpliktelse för säljaren gentemot denne tredje man.
- 21 Sammanfattningsvis syftar unionens bestämmelser om fastställande av tullvärdet till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användningen av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet skall således återspegla det verkliga ekonomiska värdet på importerade varor och ta hänsyn till alla delar av sådana varor som har ett ekonomiskt värde. Även ifall det pris som faktiskt betalats eller som ska betalas för varorna som huvudregel utgör grundval för beräkningen av tullvärdet, är detta pris en uppgift som kan behöva justeras när det är nödvändigt för att undvika att ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde fastställs (domstolens dom BMW av den 10 september 2020 – C-509/19, EU:C:2020:694, punkt 13, med ytterligare hänvisningar, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift], om artikel 70.1 och 71.1 i den nya tullkodexen).
- 22 b) Artikel 32 i tullkodexen innehåller en uppräkningslista av olika kostnader och värden som ska läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna. Uppräkningen betraktas av Bundesfinanzhof som uttömmande, varför tillägg till transaktionsvärdet utöver dessa inte är tillåtna (jfr även slutpläderingar i C-340/93, EU:C:1994:177, punkt 17, om artikel 8 i rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980 om tullvärdet på varor – tullvärdesförordningen från 1980 – (Europeiska gemenskapernas officiella tidning – EGT – 1980 nr L 134, 1); domstolens dom Malt av den 28 mars 1990 – C-219/88, EU:C:1990:146, punkt 11, om artikel 8 tullvärdesförordningen från 1980; jfr även Bundesfinanzhofs dom av den 24 januari 1995 – VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, även den om artikel 8 tullvärdesförordningen från 1980).
- 23 aa) Enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen ska kostnaden för förpackningar som för tulländamål behandlas gemensamt med varorna i fråga läggas till det pris som har betalats eller ska betalas för de importerade varorna. Bestämmelsen skiljer inte mellan arbete som utförts inom gemenskapen och sådant som utförts utanför gemenskapen. Tullkodexen innehåller ingen definition av begreppet förpackning.

En obesvarad fråga är framför allt ifall kostnaderna för framställningen av förlagor för etiketter, som återigen ska klistras på de egentliga förpackningarna (till exempel konservburkar), också omfattas av begreppet ”förpackning” och därmed ska läggas till transaktionsvärdet enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen.

- 24 (1) Ordalydelsen i artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen (”förpackningar”, ”containers” på engelska och ”contenants” på franska) antyder att förpackningar avser förvaringsartiklar som innehåller eller omger varan. För detta talar även det separata omnämmandet av emballeringskostnader i artikel 32.1 a) iii) i tullkodexen.
- 25 (2) Den tillkommande förutsättningen att förpackningar för tulländamål måste ses gemensamt med varorna i fråga tillåter att man åberopar regel 5 a KN för förvaringsartiklar och 5 b för emballage [utelämnas] [referens till juridisk litteratur], utan att omfattningen av begreppet ”förpackning” för den skall klargöras.
- 26 Förvaringsartiklar (regel 5 a KN) är enligt denna regel särskilt utformade eller färdigställda för upptagande av en viss vara eller sats av varor och lämpliga för varaktig användning (jfr även ErlHS 03.0 och 04.0 om regel 5 a KN). Med förpackningsmaterial och förpackningar avses enligt fotnot 1 till regel 5 b KN alla slag av yttre och inre förpackningar, hållare, omslag eller stöd utom transportanordningar – särskilt transportcontainrar –, presenningar, fästnanordningar eller extra transportutrustning. I tulltaxan görs i enlighet med detta åtskillnad mellan förvaringsartiklar och emballage. I ErlHS 16.0 om regel 5 a KN lämnas även upplysningen att det är emballage och transportcontainrar som avses, så som de vanligen används för att packa varorna i fråga.
- 27 Tillämpningen av regel 5 KN leder emellertid inte till något entydigt resultat när det gäller tolkningen av begreppet ”förpackning” i den mening som avses i artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen. Medan det i tulltaxelagstiftningen görs skillnad mellan särskilt utformade förvaringsartiklar lämpliga för varaktig användning och (övriga) vanliga emballage, skiljer man i artikel 32.1 a) i tullkodexen mellan förpackningar (ii)) och emballage (iii)). Redan på denna punkt skiljer sig begreppen åt. Dessutom föreligger det skillnader vad gäller begreppens innehåll, eftersom förpackningar enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen inte nödvändigtvis behöver vara avsedda för varaktig användning.
- 28 (3) Enligt den hänskjutande domstolen handlar det när det gäller de använda konservburkarna i tvisten om förpackningar enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen. Även etiketterna som fästs på konserverna i tredje land torde omfattas av denna bestämmelse, eftersom de sitter fast på konserverna och inte torde gå att skilja från konserverna utan att skadas. I enlighet med detta synsätt har klaganden inkluderat kostnaderna för trycket av etiketterna i tullvärdet.
- 29 Huruvida de kostnader som ska läggas till enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen kan tolkas så, att de även omfattar framställning av förlagor för etiketter som i

tredje landet ska fästas på de importerade varorna är emellertid oklart, och detta behöver klargöras av domstolen.

- 30 bb) Dessutom är förhållandet mellan artikel 32.1 a) ii) och artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen samt avgränsningen mellan förpackningar respektive emballage och de olika typerna av arbeten i artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen oklara. Enligt denna bestämmelse ska transaktionsvärdet för konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som utförts utanför gemenskapen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna läggas till, så länge dessa 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 ska betalas. Kostnader för forskning och förstudier läggs emellertid inte till tullvärdet enligt artikel 155 i förordning nr 2454/93.
- 31 (1) Med den inledande formuleringen ”varor och tjänster” har unionslagstiftaren valt en vid ordalydelse för artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen, så att tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte är begränsad till materiella varor och även kan inkludera immateriella varor (jfr domstolens dom BMW, EU:C:2020:694, punkt 17 och 19, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]). Därmed skulle även värdet på de elektroniska förlagorna för etiketter kunna ses som en (immateriell) vara i denna bestämmelses anda.
- 32 (2) Just den vida ordalydelsen i artikel 32.1 b) i tullkodexen jämfört med artikel 32.1 a) i tullkodexen föranleder frågan huruvida artikel 32.1 b) i tullkodexen ska ha företräde när ett beslut ska fattas om den tullvärdesrättsliga bedömningen av immateriellt arbete. Enligt den hänskjutande domstolen kan artikel 32.1 b) i tullkodexen tolkas så, att den innehåller en speciell principbestämmelse för immateriellt arbete, även om detta inte i tillräcklig utsträckning kommer till uttryck med tanke på den egentliga ordalydelsen och bestämmelsens uppbyggnad. I så måtto behöver det också klargöras ifall det är uteslutet i fallet med den tullvärdesrättsliga bedömningen av immateriella varor – i förevarande fall designstudios framställning av förlagor – att artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen ska tillämpas redan av det skälet. Frågan är av avgörande betydelse i tvisten, då förlagorna framställts i Tyskland och deras värde därmed inte skulle höja tullvärdet vid tillämpning av artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen, eftersom endast immateriellt arbete som utförts utanför gemenskapen enligt denna bestämmelse ska inräknas i tullvärdet.
- 33 (3) Avslutningsvis är frågan i samband med artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen vad som avses med de ”importerade varorna”. Rättelsen av tullvärdet enligt denna bestämmelse hänför sig endast till värdet av varor och tjänster avseende konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som är nödvändiga för framställningen av varorna. Varorna skulle i tvisten kunna ingå i de varor som tillhandahålls vid importen, alltså konserverna med de fastsatta etiketterna och innehållet, eller endast livsmedlen,

vilket återigen talar för att konserverna egentligen utgör förpackningar enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen.

- 34 cc) På grund av tvivlen kring tolkningen av artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen och artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen låter det sig inte entydigt bedömas ifall kostnaderna för framställning av förlagorna ska räknas till emballeringskostnaderna och därmed läggas till transaktionsvärdet eller ifall värdet på förlagorna såsom immateriellt arbete inte ska ses som arbete som ökar tullvärdet, eftersom det utförts i EU.
- 35 Det som talar för myndighetens uppfattning, att artikel 32.1 a) ii) ska tillämpas i tvisten, är att etiketterna inte hade kunnat framställas utan förlagorna och att dessa till sist ingått i varan så som den deklarerats för fri omsättning. Även etiketternas nära anknytning med konserverna ger stöd för myndighetens uppfattning. I slutändan framgår förlagornas betydelse också av att etiketterna bär information om konservernas innehåll. Enligt det resonemanget återspeglar inräkningen av kostnaderna för förlagorna det faktiska ekonomiska värdet av de importerade varorna (jfr domstolens dom *Hamamatsu Photonics Deutschland* av den 20 december 2017 – C-529/16, EU:C:2017:984, punkt 24, med ytterligare hänvisningar, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]). Framför allt syftar rättelser (i tvisten i form av tillägg i beräkningen) även till att förhindra fastställandet av ett godtyckligt eller fiktivt tullvärde (jfr domstolens dom *Hamamatsu Photonics Deutschland*, EU:C:2017:984, punkt 27, med ytterligare hänvisningar, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]; jfr även domstolens dom *BMW*, EU:C:2020:694, punkt 13, med ytterligare hänvisningar, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift], om artiklarna 70.1 och 71.1 i den nya tullkodexen).
- 36 Klagandens argument som går ut på att förlagorna ska behandlas som immateriellt arbete enligt artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen går emellertid inte heller att avfärda. Förlagor eller liknande immateriella arbeten omnämns varken i artikel 32.1 a) i tullkodexen eller i regel 5 KN. Ifall uppräknningen i artikel 32 i tullkodexen är uttömmande, vilket den hänskjutande domstolen utgår ifrån, talar detta emot att kostnaderna för förlagorna ska läggas till tullvärdet. Dessutom inställer sig frågan varför immateriellt arbete som utförs i unionens tullområde inte ska inräknas i tullvärdet enligt den utförligt formulerade artikel 32.1 b) i tullkodexen, men däremot enligt den snävare formulerade artikel 32.1 a) i tullkodexen, ifall dessa ska ses som en del av förpackningarna. Som redan nämnts skulle artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen vad avser immateriellt arbete, i dess egenskap av mer specifik bestämmelse, utesluta tillämpning av artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen. Dessutom ser den hänskjutande domstolen risken för en motsägelse ifall en förlaga används för olika etiketter som sitter ihop med förpackningen eller varan på olika sätt. Därför är det inte uppenbart att förlagor ska ses som en del av förpackningen ifall etiketten klistras på förpackningen, men inte ifall etiketten endast sitter ihop med varan med en tråd, till exempel som i fallet med hängetiketter. Hängetiketter har Bundesfinanzhof åtminstone inte hittills sett som förpackning (jfr Bundesfinanzhofs beslut av den 18 december 2013 – VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).

- 37 I övrigt tillåter sig den hänskjutande domstolen att hänvisa till ett problem som skulle kunna uppstå oberoende av föreliggande tvist och borde beaktas vid tolkningen av de nämnda tullvärdesbestämmelserna. Ifall kostnaden för framställning av förlagorna borde ses som arbete som ökar tullvärdet inställer sig frågan hur kostnaderna ska fördelas på importerna ifall förlagorna framställs en enda gång medan varorna importeras under en längre tidsperiod. Det framgår det ingenting om i artikel 32 i tullkodexen. I artikel 154 i förordning nr 2454/93, enligt vilken förpackningskostnader kan uppdelas enligt allmänt erkända bokföringsprinciper vid upprepad användning, regleras ett annat fall och artikeln är åtminstone inte direkt tillämplig på förlagor. Inte heller artikel 156 a i förordning nr 2454/93 erbjuder en tillfredsställande lösning på det här fallet, eftersom fastställandet av särskilda kriterier för beräkning av tillägg och nedsättning genom avvikelse från artikel 32.2 i tullkodexen förutsätter en ansökan från den berörda parten och därmed en kontroll före importen samt ett motsvarande tillstånd av tullmyndigheten.
- 38 2. Den rättsfråga som beskrivs under II har hittills inte bedömts av domstolen och kan inte heller besvaras tillfredsställande på grundval av domstolens befintliga praxis om tullvärdesrätt.
- 39 a) I samband med tolkningen av del I rubrik I avdelning C andra stycket sista meningen i bilagan till artikel 1 till rådets förordning (EEG) nr 950/68 av den 28 juni 1968 om Gemensamma tulltaxan (EGT 1968 nr L 172, 1) tolkade domstolen med sin dom Schmid av den 5 oktober 1988 – C-357/87 (EU:C:1988:478, [utelämnas] [referens i samling]) begreppet förpackning på det sättet att det hänför sig till förvaringsartiklar som inte endast lämpar sig för transport av varorna i fråga, utan även för lagring och försäljning av desamma. Vidare kom domstolen fram till att kompensationsbetalningar ska läggas till för förpackningar som inte återlevererats till den utländska säljaren enligt artikel 8.1 a) tullvärdesförordningen från 1980. Av detta avgörande kan man dock förstå att domstolen gör en relativt bred tolkning av begreppet förpackning. Domstolen hade emellertid ingen anledning att skilja mellan varans egentliga förpackningar (flaskor och fat) och eventuella etiketter eller immateriellt arbete som använts för att framställa etiketterna.
- 40 b) Domstolen har dessutom vid ett flertal tillfällen tagit ställning till artikel 32.1 b) i tullkodexen respektive bestämmelsen som föregick denna.
- 41 aa) Domstolen kom i domen BayWa av den 7 mars 1991 – C-116/89 (EU:C:1991:104, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]) fram till att licensavgifter för uppförökning av basutsäde enligt artikel 8.1 b) i) i tullvärdesförordningen från 1980 ska läggas till tullvärdet för utsädet för skörd som framställts av basutsädet. I samband med detta klargjorde domstolen att det inte finns någon allmän princip, enligt vilken tjänster som tillhandahålls och varor som produceras i gemenskapens tullområde skulle undantas från tullvärdet. Denna dom tog emellertid fasta på artikel 8.1 b) i) i tullvärdesförordningen från 1980, bestämmelsen som föregick artikel 32.1 b) i) i tullkodexen.

- 42 bb) Inte heller domstolens dom GE Healthcare av den 9 mars 2017 – C-173/15 (EU:C:2017:195, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]) är till hjälp vid tolkningen av artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen, eftersom domstolen där hade att ta ställning till licensavgifter som – till skillnad från de immateriella förarbeten som utförts vid framställning av förlagorna i tvisten – uttryckligen regleras i artikel 32.1 c) i tullkodexen.
- 43 cc) Slutligen fastställde domstolen i sin dom BMW (EU:C:2020:694, punkt 18, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]) att även immateriella varor, till exempel programvara, omfattas av sådana kostnader som ska läggas till på grundval av artikel 32.1 b) i den gamla tullkodexen respektive artikel 71.1 b) i den nya tullkodexen. Förhållandet mellan denna bestämmelse och den snävare formulerade artikel 32.1 a) i tullkodexen var emellertid inte föremål för det avgörandet. Av denna dom går det inte heller att dra några slutsatser om huruvida förpackningar även kan omfatta immateriella förarbeten. Dessutom handlade det i det sammanhanget om programvara som skulle användas för funktionstest av styrutrustning för fordon. Det handlade sålunda om programvara som hade ett samband med den importerade varan.
- 44 3. Inte heller Bundesfinanzhof har hittills tagit ställning till den tullvärdesrättsliga behandlingen av förlagor.
- 45 Bundesfinanzhof beslutade genom dom av den 30 januari 1990 – VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) att tryckkostnader för etiketter som framställts i tredje land och där fastsatts på varorna hör till tullvärdet, något som inte ifrågasätts i förevarande tvist. Eventuella kostnader som uppstått i unionens tullområde för framställning av förlagor var inte tvistigt i det dåvarande förfarandet.
- 46 Som [utelämnas] [originalformaterings sidangivelse] [ovan i slutet av punkt 36] visat bedömde Bundesfinanzhof även med beslutet i BFH/NV 2014, 1107 att så kallade hängetiketter inte är förpackningar enligt artikel 32.1 a) ii) i tullkodexen. Inte heller här var eventuella elektroniska förlagor föremål för beslutet.
- 47 I övrigt har den hänskjutande domstolen i samband med artikel 32.1 b) iv) i tullkodexen bedömt att hela utvecklingsprocessen samt alla begångna misstag utkristalliseras i de utförda immateriella arbeten som ställts till förfogande i tillverkningen av den importerade varan. Varans beräknade tullvärdesrättsliga värde omfattar därmed alla kostnader som uppstått under denna process (jfr Bundesfinanzhofs dom i BFHE 187, 362, [utelämnas] [referens i juridisk tidskrift]). Emellertid erbjuder inte heller detta beslut vid Bundesfinanzhof någon vägledning vid den tullvärdesrättsliga bedömningen av provsamlingar i samband med denna tvist.
- 48 4. Den hänskjutande domstolen hänvisar endast till att den anser att det inte finns några andra kriterier som är tillämpliga när det handlar om tillägg.
- 49 Artikel 32.1 a) iii) i tullkodexen som avser emballeringskostnader kommer inte i beaktande eftersom etiketterna i tvisten var fastsatta på konserverna och

därigenom tullrättsligt behandlats tillsammans med dessa. Etiketerna torde därför betraktas gemensamt med varan enligt tulltaxebestämmelserna.

- 50 Artikel 32.1 b) i) i tullkodexen hänför sig enbart till komponenter som ingår i de importerade varorna, inte till förpackningar eller emballage. Etiketerna på konservburkarna inklusive de elektroniska förlagor som använts för framställning av etiketterna ingår inte i sig i varan (livsmedel), utan är på sin höjd en del av förpackningen. Förlagorna till etiketterna är inte heller till för att framställa importvaran.

ARBETSDOKUMENT