DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

16. juni 2011 *

I sag C-152/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Højesteret (Danmark) ved afgørelse af 8. marts 2010, indgået til Domstolen den 31. marts 2010, i sagen:

**Unomedical A/S**

mod

**Skatteministeriet,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby, og dommerne G. Arestis (refererende dommer) og J. Malenovský,

* Processprog: dansk.

generaladvokat: P. Cruz Villalón
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. marts 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Unomedical A/S ved advokaterne A. Hedetoft og M. Andersen

— den danske regering ved B. Weis Fogh, som befuldmægtiget, bistået af advokat K. Lundgaard Hansen

— Europa-Kommissionen ved L. Bouyon, som befuldmægtiget, bistået af professor N. Fenger,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af den kombinerede nomenklatur, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 256,

s. 1) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »KN«), og navnlig betydningen af begreberne »dele« og »tilbehør« i KN's kapitel 90.

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af en sag mellem Unomedical A/S (herefter »Unomedical«) og Skatteministeriet vedrørende tarifering af urinopsamlingsposer til katetre og dialyseposer til dialyseapparater.

**Retsforskrifter**

*KN*

3 KN er baseret på det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«), der er udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet — nu Verdenstoldorganisationen — der blev oprettet ved den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, som blev indgået i Bruxelles den 14. juni 1983 (herefter »HS-konventionen«) og godkendt, med ændringsprotokollen hertil af 24. juni 1986, på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 (EFT L 198, s. 1).

4 De almindelige fortolkningsbestemmelser vedrørende KN fremgår af første del, afsnit I, punkt A, heri. Disse bestemmelser er enslydende affattet i alle de versioner, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og foreskriver bl.a.:

»Tariferingen af varer i [KN] sker efter følgende regler:

1. Overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler tjener alene til orientering; tariferingen skal ske med hjemmel i positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser samt, for så vidt det ikke strider mod de nævnte tekster og bestemmelser, efter nedenstående regler.

[…]

6. Tariferingen af varer i underpositionerne inden for en position skal ske med hjemmel i underpositionsteksterne og de dertil hørende bestemmelser samt — med de fornødne tillempninger — efter ovennævnte bestemmelser, idet kun underpositioner på samme niveau er sammenlignelige. For denne bestemmelse gælder, at også relevante afsnits- og kapitelbestemmelser finder anvendelse, medmindre andet følger af sammenhængen.«

5 KN's anden del, afsnit VII, kapitel 39, vedrører tariferingen af »plast og varer deraf«.

6 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, perioden fra maj 2001 til december 2003, omfattede kapitel 39 bl.a. følgende positioner og underpositioner:

»3926 Andre varer af plast […]

3926 90 — Andre varer: […]

3926 90 99 — — I andre tilfælde«.

7 Det fremgår navnlig af bestemmelse 2, litra r), til kapitel 39, at dette kapitel ikke omfatter »varer henhørende under kapitel 90 (f.eks. optiske artikler, brillestel, tegneinstrumenter)«.

8 KN's anden del, afsnit XVIII, kapitel 90, omhandler tarifering af bl.a. »medicinske og kirurgiske instrumenter og apparater; dele og tilbehør dertil«.

9 Hvad nærmere angår pos. 9018 var der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder fastsat følgende i KN:

»9018 Instrumenter og apparater til medicinsk, kirurgisk, dental eller veterinær brug, herunder instrumenter og apparater til scintigrafi, andre elektromedicinske instrumenter og apparater samt apparater til synsprøver:

[…]

9018 20 00 — […]

— Sprøjter, nåle, katetre, kanyler og lign:

[…]

9018 39 00 — — Andre varer

[…]

9018 90 — Andre instrumenter og apparater:

[…]

9018 90 30 — — Kunstige nyrer (dialyseapparater)«.

10 Bestemmelserne til KN's kapitel 90 indeholder bl.a. følgende om tarifering af dele og tilbehør til varer omfattet af kapitlet:

»2. Medmindre andet følger af bestemmelse 1, tariferes dele og tilbehør til maskiner, apparater, instrumenter og andre varer henhørende under dette kapitel efter følgende regler:

a) dele og tilbehør, der i sig selv er varer henhørende under en position i dette kapitel eller i kapitel 84, 85 eller 91 (undtagen pos. 8485, 8548 og 9033), tariferes i den pågældende position

b) andre dele og tilbehør, som udelukkende eller hovedsagelig anvendes til en bestemt maskine, instrument eller apparat eller til flere maskiner, instrumenter eller apparater henhørende under samme position (herunder også pos. 9010,

9013 og 9031), tariferes i den samme position som de pågældende maskiner, instrumenter eller apparater

c) alle andre dele og tilbehør tariferes i pos. 9033.«

*De forklarende bemærkninger til HS vedrørende pos. 8473*

11 I medfør af HS-konventionens artikel 6, stk. 1, blev der under Toldsamarbejdsrådet nedsat en komité benævnt »Komité for Det Harmoniserede System«, der består af repræsentanter for hver kontraherende part. Dens opgave består bl.a. i at foreslå ændringer til konventionen og at udarbejde forklarende bemærkninger, tariferingsudtalelser og andre udtalelser vedrørende fortolkningen af HS.

12 I henhold til nævnte konventions artikel 3, stk. 1, forpligter hver af de kontraherende parter sig til at drage omsorg for, at dens toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS, at anvende samtlige positioner og underpositioner i dette system, uden tilføjelser eller ændringer, samt de dertil knyttede koder, og at følge nummerordenen i nævnte system. Hver af de kontraherende parter forpligter sig ligeledes til at anvende de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende HS samt alle bestemmelser til de forskellige afsnit, kapitler og underpositioner i HS og til ikke at ændre disses rækkevidde.

13 I den forklarende bemærkning til pos. 8473 i HS hedder det:

»Denne position omfatter dele eller tilbehør, der kan bestå enten af udskiftelige udstyrsgenstande, som gør maskinerne eller apparaterne, hvori de anbringes, egnede til udførelse af et bestemt arbejde, eller af anordninger, bestemt til at øge en maskines anvendelsesmuligheder, eller med hvis hjælp der kan udføres et særligt arbejde i forbindelse med maskinens eller apparatets hovedfunktion.«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Unomedical indførte til Danmark i perioden fra den 1. maj 2001 til den 31. december 2003 urinopsamlingsposer til katetre og dialyseposer til dialyseapparater.

15 Ifølge den forelæggende rets oplysninger er urinopsamlingsposerne til katetre sterile sengeposer, som rummer to liter. De er fremstillet af PVC-folier og sprøjtestøbte plastkomponenter. Poserne er konstrueret til at fungere sammen med et standard-ballonkateter, men importeres og sælges, uden at der er sat kateter på. Posernes funktion er at opsamle urin samtidig med at sikre et sterilt miljø omkring katetret, ligesom poserne er udformet således, at de muliggør observation, måling og prøvetagning af den drænede urin.

16 Poserne er øverst udstyret med et lille slangestykke med pålimet slange, som er dimensioneret med et flow, der passer til urin. Slangen er afsluttet med en konnektor, der er konstrueret til at fungere sammen med et standard-ballonkateter, og som ligeledes gør det muligt at foretage urinprøvetagning. I poserne er der desuden monteret en tilbageløbsventil, der forhindrer tilbageløb af urin fra posen til patienten. Endvidere er poserne nederst konstrueret med et slangestykke med en påsmeltet afløbsventil, som anvendes til tømning af deres indhold. Poserne tømmes løbende via denne afløbsventil, mens selve posen skiftes mindst en gang ugentligt.

17 Opsamlingsposerne til dialyseapparater er ifølge den forelæggende ret hæmodialyseposer, der er specialkonstrueret, så de passer til dialyseapparater, der har til funktion at rense patientens blod og udskille overskydende væske fra kroppen, hvor patientens egne nyrer ikke formår dette. Opsamlingsposerne, der rummer to liter, har som

funktion at opsamle denne væske, der filtreres af dialyseapparatet. Under brug hænger poserne på en krog nederst på dialyseapparatet og er udstyret med et slangestykke, der er afsluttet med en konnektor, der anvendes til opkoplingen af dialyseposen på selve apparatet.

18 Dialyseapparaterne er sædvanligvis udstyret med en mekanisme, der rent elektronisk spærrer for igangsætning eller gennemførelse af dialysen, såfremt der er brud på det lukkede system i form af utætte samlinger eller luft i slangerne. Apparaterne er ligeledes konstrueret således, at de standser og alarmerer i tilfælde af overfyldte opsamlingsposer eller manglende eller ukorrekt montering af poserne.

19 For de i perioden mellem den 1. maj 2001 og den 31. december 2003 indførte varer opkrævede ToldSkat Nordsjælland, Region Helsingør, told på 6,5 % på grundlag af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 82/97 af 19. december 1996 (EFT 1997 L 17, s. 1, og berigtigelse EFT 1997 L 179, s. 11, herefter »EF-toldkodeksen«), idet ToldSkat fandt, at poserne skulle tariferes i underposition 3926 90 99 i KN som værende »plast og varer heraf«.

20 Da Unomedical er af den opfattelse, at de indførte poser skal tariferes i henholdsvis underposition 9018 39 00 i KN for urinopsamlingsposer til katetre og 9018 90 30 i KN for dialyseposer til dialyseapparater som »dele« eller »tilbehør« til et kateter eller et dialyseapparat som omhandlet i KN's kapitel 90 og derfor skal fritages for told, iværksatte selskabet klage til Landsskatteretten, som stadfæstede afgørelsen fra ToldSkat Nordsjælland, Region Helsingør, ved kendelse af 15. november 2005.

21 Unomedical indbragte herefter sagen for Østre Landsret, som ved dom af 19. december 2007 frifandt sagsøgte. Som begrundelse henviste Østre Landsret bl.a. til Domstolens dom af 7. februar 2002, Turbon International (sag C-276/00, Sml. I, s. 1389), hvori Domstolen definerede begreberne »dele« og »tilbehør« med hensyn til pos. 8473 i KN og fastslog, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag for at overføre Domstolens definition af de nævnte begreber til andre toldpositioner.

22 For så vidt angår urinopsamlingsposerne til katetre lagde Østre Landsret imidlertid til grund, at katetrets funktion ikke er afhængig af, om det er påsat en pose, og konkluderede, at denne posetype ikke kan karakteriseres som »tilbehør« til et kateter. For så vidt angår dialyseposerne lagde retten til grund, at de ikke bidrager til den egentlige dialyseproces, og at de således ikke kan anses for en »del« af et dialyseapparat. Ifølge Østre Landsret skulle de to typer poser derfor tariferes i KN's kapitel 39 som »plast og varer deraf«. Unomedical iværksatte herefter appel til Højesteret.

23 Da Højesteret finder, at tariferingen af de i hovedsagen omhandlede poser beror på fortolkningen af begreberne »del« og »tilbehør« i KN's kapitel 90, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en dialysepose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og alene kan anvendes i forbindelse med et dialyseapparat, tariferes i

— kapitel 90, KN-position 9018 90 30, som værende en »del« og/eller »tilbehør« til et dialyseapparat, jf. kapitelbestemmelse 2, b), til toldtariffens kapitel 90

eller

— kapitel 39, KN-position 3926 90 99, som plast eller varer deraf?

2) Skal en urinopsamlingspose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og derfor alene kan og udelukkende faktisk anvendes i forbindelse med katetre, tariferes i

— kapitel 90, KN-position 9018 39 00, som værende en »del« og/eller »tilbehør« til et kateter, jf. kapitelbestemmelse 2, b), til toldtariffens kapitel 90

eller

— kapitel 39, KN-position 3926 90 99, som plast og varer deraf?«

**Om de præjudicielle spørgsmål**

24 Med de to spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en opsamlingspose, fremstillet af plastmaterialer, i perioden fra den 1. maj 2001 til den 31. december 2003 skulle anses for at være en »del« og/eller »tilbehør« til et kateter eller et dialyseapparat, og af denne grund tariferes i pos. 9018 i KN, eller om disse poser skulle tariferes i pos. 3926 i KN som »varer af plast«.

25 Indledningsvis henvises til Domstolens faste praksis, hvorefter det af såvel retssikkerheds- som kontroltekniske hensyn følger, at det afgørende kriterium for tarifering af varer normalt vil være disses objektive karakteristika og egenskaber som beskrevet i den enkelte position i KN og bestemmelserne til KN's afsnit og kapitler (jf. bl.a. dom af 18.7.2007, sag C-142/06, Olicom, Sml. I, s. 6675, præmis 16, af 19.2.2009, sag C-376/07, Kamino International Logistics, Sml. I, s. 1167, præmis 31, og af 14.4.2011, forenede sager C-288/09 og C-289/09, British Sky Broadcasting Group og Pace, Sml. I, s. 2851, præmis 60).

26 I det foreliggende tilfælde skal de i hovedsagen omhandlede opsamlingsposer, fremstillet af plastmaterialer, i princippet tariferes i KN's kapitel 39, henset til deres fysiske karakteristika. Det skal imidlertid fastslås, at dette kapitel i overensstemmelse med bestemmelse 2, r), til KN's kapitel 39 ikke omfatter varer henhørende under KN's kapitel 90. Følgelig skal det undersøges, om de i hovedsagen omhandlede varer kan tariferes i kapitel 90, og nærmere bestemt i pos. 9018 i KN.

27 I lighed med det af hovedsagens parter anførte skal det bemærkes, at katetre og dialyseapparater tariferes i pos. 9018 i KN som »[i]nstrumenter og apparater til medicinsk […] brug«. Tariferingen i pos. 9018 i KN af urinopsamlingsposer til katetre og dialyseposer er således kun mulig på den betingelse, at disse poser kan anses for at være »del« af eller »tilbehør« til henholdsvis et kateter eller et dialyseapparat.

28 I denne henseende fremgår det af bestemmelse 2, b), til KN's kapitel 90, at »andre dele og tilbehør, som udelukkende eller hovedsagelig anvendes til en bestemt maskine, instrument eller apparat eller til flere maskiner, instrumenter eller apparater henhørende under samme position […], tariferes i den samme position som de pågældende maskiner, instrumenter eller apparater«.

29 Herved skal det i lighed med det af den forelæggende ret anførte fastslås, at forordning nr. 2658/87 i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, ikke definerer begreberne »dele« og »tilbehør« som omhandlet i KN's kapitel 90. Domstolen har imidlertid ved afgørelsen af rækkevidden af disse begreber i relation til pos. 8473 i KN ved tariferingen af blækkartoucher til printere fastslået, at begrebet »del« forudsætter, at der findes en helhed, som ikke kan fungere uden delen, og at begrebet »tilbehør« forudsætter, at der er tale om en bestanddel, der kan udskiftes, og som gør et apparat egnet til at udføre et bestemt arbejde eller øger dets anvendelsesmuligheder eller videre sætter det i stand til at udføre et særligt arbejde i forbindelse med maskinens eller apparatets hovedfunktion (jf. Turbon International-dommen, præmis 30 og 32).

30 I det foreliggende tilfælde er der intet grundlag for at fastslå, at disse begreber ikke kan defineres på samme måde inden for rammerne af pos. 8473 og 9018 i KN. Anvendelsen af de samme definitioner for disse to positioner sikrer endvidere en sammenhængende og ensartet anvendelse af den fælles toldtarif.

31 I denne henseende skal det med hensyn til begrebet »del« bemærkes, at Domstolen allerede i dom af 15. februar 2007, RUMA (sag C-183/06, Sml. I, s. 1559, præmis 31), har haft lejlighed til at anvende dette begreb, således som det blev defineret i Turbon International-dommen, på pos. 8473 i KN inden for rammerne af et spørgsmål om tarifering af en vare i de forskellige underpositioner til KN's kapitel 85.

32 Hvad angår begrebet »tilbehør« henviste Domstolen i Turbon International-dommen til ordlyden af den forklarende bemærkning til HS vedrørende pos. 8473 i KN med henblik på fastlæggelsen af definitionen af dette begreb.

33 I denne henseende bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at såvel de bestemmelser, der indleder kapitlerne i den fælles toldtarif, som de forklarende bemærkninger til HS udgør et vigtigt hjælpemiddel til at sikre en ensartet anvendelse af toldtariffen, og at de som sådan kan betragtes som gyldige midler til dens fortolkning (jf. bl.a. dom af 20.11.1997, sag C-338/95, Wiener SI, Sml. I, s. 6495, præmis 11, og Turbon International-dommen, præmis 22). Da der ikke er noget, der taler herimod, skal definitionen af begrebet »tilbehør«, således som den blev fastlagt i Turbon International-dommen, hvori der blev taget udgangspunkt i en forklarende bemærkning til HS til pos. 8473, anvendes på pos. 9018 i KN.

34 Det skal ligeledes bemærkes, at bestemmelse 2, a), til KN's kapitel 90 med henvisningen til KN's kapitel 84, 85, 90 og 91 refererer til begreberne »del« og »tilbehør«, hvoraf det kan udledes, at disse begreber har samme betydning i disse kapitler.

35 Hvad angår de i hovedsagen omhandlede varer skal det fastslås, at ingen af dem kan kvalificeres som »del« eller »tilbehør« til henholdsvis et kateter (underposition 9018 39 00) eller et dialyseapparat (kunstige nyrer) (underposition 9018 90 30).

36 Hverken urinopsamlingsposer til katetre eller dialyseposer til dialyseapparater er nødvendige for disse instrumenter eller apparaters funktion. Et kateters funktion afhænger således ikke af tilstedeværelsen af en urinopsamlingspose, og tilsvarende er et dialyseapparats funktion ikke betinget af tilstedeværelsen af en dialysepose, for så vidt som processen med rensning af blodet er afsluttet på tidspunktet for anvendelsen af posen, som alene tjener til at opsamle overskydende væske (jf. analogt dom af 19.10.2000, sag C-339/98, Peacock, Sml. I, s. 8947, præmis 21, og Turbon International-dommen, præmis 30).

37 Denne sidstnævnte konklusion ændres ikke af den omstændighed, at dialyseapparatet kun fungerer ved tilstedeværelsen af en sådan pose. I denne henseende er det tilstrækkeligt at fastslå, i lighed med det af Europa-Kommissionen anførte, at såfremt den sikkerhedsmekanisme, som dette apparat er udstyret med, ikke fandtes, ville dialyseprocessen kunne ske uden pose, idet denne sikkerhedsmekanisme blot skaber en forbindelse mellem apparatet og posen (jf. analogt dom af 26.10.2006, sag C-250/05, Turbon International, Sml. I, s. 10351, præmis 23).

38 Tilsvarende gør disse poser det ikke muligt at tilpasse de nævnte instrumenter og apparater således, at de bliver egnet til at udføre et bestemt arbejde eller øger deres anvendelsesmuligheder eller videre sætter dem i stand til at udføre et særligt arbejde i forbindelse med deres hovedfunktion. En opsamlingspose, der er koblet til et kateter, har nemlig kun den ene funktion at opsamle overskydende væske, efter at katetret selv har opfyldt sin egen funktion, som består i at dræne urinen fra blæren. Hvad angår dialyseposer til et dialyseapparat gør posen det ikke muligt for dette apparat at udføre andre opgaver end dem, det er beregnet til, nemlig at rense blodet.

39 Henset til ovenstående bemærkninger, kan varer som de i hovedsagen omhandlede ikke tariferes i KN's kapitel 90. De skal derfor tariferes i pos. 3926 i KN som »varer af plast«, og nærmere bestemt i underposition 3926 90 99 i KN.

40 Endvidere bemærkes, at en sådan tarifering støttes af tariferingsudtalelser fra toldkodeksudvalget og fra HS-udvalget, der tariferer poser som de i hovedsagen omhandlede i pos. 3926 i KN.

41 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at udtalelserne fra disse to udvalg udgør et vigtigt middel til at sikre, at toldkodeksen anvendes ensartet af medlemsstaternes toldmyndigheder, og derfor som sådanne kan anses for vigtige bidrag til fortolkningen af toldkodeksen, selv om de ikke er retligt bindende (jf. i denne retning

henholdsvis dom af 6.12.2007, sag C-484/06, Van Landeghem, Sml. I, s. 10661, præmis 25, og af 22.5.2008, sag C-165/07, Ecco Sko, Sml. I, s. 4037, præmis 47).

42 Det skal desuden præciseres, i modsætning til den argumentation, som Unomedical har gjort gældende, at disse fortolkningsudtalelser, som ikke har ført til vedtagelsen af en forordning, gyldigt kan lægges til grund i retsforhold, der er stiftet og består inden vedtagelsen af disse udtalelser.

43 Følgelig skal de forelagte spørgsmål besvares med, at KN skal fortolkes således, at en dialysepose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og alene kan anvendes i forbindelse med et dialyseapparat (kunstig nyre), i perioden fra maj 2001 til december 2003 skulle tariferes i underposition 3926 90 99 i denne nomenklatur som »plast og varer deraf«, og at en urinopsamlingspose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og derfor alene kan anvendes i forbindelse med katetre, i samme periode skulle tariferes i underposition 3926 90 99 i nævnte nomenklatur som »plast og varer deraf«.

**Sagens omkostninger**

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

**Den kombinerede nomenklatur, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, skal fortolkes således, at en dialysepose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og alene kan anvendes i forbindelse med et dialyseapparat (kunstig nyre), i perioden fra maj 2001 til december 2003 skulle tariferes i underposition 3926 90 99 i denne nomenklatur som »plast og varer deraf«, og at en urinopsamlingspose, fremstillet af plastmaterialer, der er specialdesignet til og derfor alene kan anvendes i forbindelse med katetre, i samme periode skulle tariferes i underposition 3926 90 99 i nævnte nomenklatur som »plast og varer deraf«.**

Underskrifter