DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 16 juni 2011 *

I mål C-152/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Højesteret (Danmark) genom beslut av den 8 mars 2010, som inkom till domstolen den 31 mars 2010, i målet

Unomedical A/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. Šváby samt domarna G. Arestis (referent) och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: danska.

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

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 mars 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Unomedical A/S, genom A. Hedetoft och M. Andersen, advokater,

— Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lundgaard Hansen, advokat,

— Europeiska kommissionen, genom L. Bouyon, i egenskap av ombud, biträdd av N. Fenger, professeur,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22), i de versioner som är

tillämpliga i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad KN), och särskilt hur begreppen ”delar” och ”tillbehör” i kapitel 90 i tulltaxan ska tolkas.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Unomedical A/S (nedan kallad Unomedical) och Skatteministeriet angående tullklassificeringen av urinuppsamlingspåsar till katetrar och uppsamlingspåsar till dialysapparater.

Tillämpliga bestämmelser

KN

3 KN bygger på det internationella systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (nedan kallat HS). Systemet utarbetades av Tullsamarbetsrådet, sedermera Världstullorganisationen, och inrättades genom den internationella konventionen om systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering, som ingicks i Bryssel den 14 juni 1983 (nedan kallad SH-konventionen). Konventionen godkändes, tillsammans med sitt ändringsprotokoll av den 24 juni 1986, på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 87/369/EEG av den 7 april 1987 (EGT L 198, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 12, s. 3).

4 De allmänna bestämmelserna för tolkning av KN återfinns i avsnitt I A i del 1 i KN. Dessa bestämmelser har samma lydelse i samtliga versioner som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen. I bestämmelserna föreskrivs bland annat följande:

”Vid klassificering av varor enligt [KN] skall följande gälla:

1. Benämningarna på avdelningar, kapitel och underavdelningar av kapitel är endast vägledande. Klassificeringen ska bestämmas med ledning av lydelsen av HS-numren (med fyrställig sifferkod), av anmärkningarna till avdelningarna eller kapitlen och, om inte annat föreskrivs i HS-numren eller i anmärkningarna, med ledning av följande bestämmelser.

…

6. Klassificeringen av varor enligt de olika undernumren till ett HS-nummer skall bestämmas med ledning av undernumrens lydelse, av anmärkningarna till dessa undernummer och av ovanstående regler i tillämpliga delar, varvid gäller att endast varubeskrivningar på samma siffernivå skall jämföras med varandra. Vid tillämpningen av denna regel skall anmärkningarna till den berörda avdelningen och det berörda kapitlet också beaktas, om inte omständigheterna kräver annat."

5 Kapitel 39 i avsnitt VII i del 2 i KN rör klassificeringen av "Plaster och plastvaror".

6 Vid den tidpunkt som är avgörande för målet vid den nationella domstolen, det vill säga tiden mellan maj 2001 och december 2003, innehöll nämnda kapitel 39 bland annat följande KN-nummer och undernummer:

"3926 Andra plastvaror ...

3926 90 – Andra slag: ...

3926 90 99 – – Andra"

7 Det framgår av anmärkning 2 r till kapitel 39 i KN att detta kapitel inte omfattar ”artiklar enligt kapitel 90 (t.ex. optiska element, glasögonbågar och ritinstrument)”.

8 Kapitel 90 i avsnitt XVIII i del 2 i KN rör bland annat klassificeringen av ”medicinska och kirurgiska instrument och apparater; delar och tillbehör till sådana artiklar”.

9 KN-nummer 9018, som här är av särskilt intresse, hade följande lydelse vid den tidpunkt som är avgörande i målet vid den nationella domstolen:

”9018 Instrument och apparater som används för medicinskt, kirurgiskt, dentalt eller veterinärt bruk, inbegripet scintigrafer, andra elektromedicinska apparater samt instrument för synprovning:

...

9018 20 00 – ...

– Injektionssprutor, kanyler, katetrar o.d.:

...

9018 39 00 – – Andra

...

9018 90 – Andra instrument och apparater:

...

9018 90 30 – – Dialysapparater."

10 Anmärkningarna till kapitel 90 i KN innehåller bland annat följande förklaringar rörande delar och tillbehör till artiklar som omfattas av detta kapitel:

"2. Om inte annat följer av anmärkning 1 ovan, skall delar och tillbehör till maskiner, apparater, instrument eller andra artiklar enligt detta kapitel klassificeras enligt följande regler:

a) Delar och tillbehör som utgör varor som är inbegripna i något nummer i detta kapitel eller i kapitel 84, 85 eller 91 (med undantag av nr 8485, 8548 och 9033) skall under alla förhållanden klassificeras enligt sina respektive nummer.

b) Andra delar och tillbehör skall, om de är lämpliga att användas uteslutande eller huvudsakligen till en maskin eller apparat eller ett instrument av speciellt slag eller till flera maskiner, apparater eller instrument som omfattas

av samma nummer (inbegripet maskiner, apparater eller instrument enligt nr 9010, 9013 eller 9031), klassificeras enligt samma nummer som dessa maskiner, apparater eller instrument.

c) Alla andra delar och tillbehör skall klassificeras enligt nr 9033."

Den förklarande anmärkningen till HS rörande KN-nummer 8473

11 Med stöd av artikel 6.1 i HS-konventionen har en kommitté benämnd kommittén för Harmoniserade systemet, sammansatt av företrädare för var och en av de konventionsslutande parterna, inrättats inom Tullsamarbetsrådet. Kommittén har bland annat till uppgift att föreslå ändringar i nämnda konvention och att utarbeta förklarande anmärkningar, klassificeringsutlåtanden och andra anvisningar för tolkningen av HS.

12 Enligt artikel 3.1 i nämnda konvention förbinder sig varje fördragsslutande part att se till att dess tulltaxenomenklatur och statistik överensstämmer med HS, använda alla nummer och undernummer i HS, utan tillägg eller förändring, och därtill hörande nummerkoder, och följa den numeriska ordningsföljden i HS. Varje fördragsslutande part förbinder sig också att tillämpa de allmänna reglerna för tolkningen av harmoniserade systemet och alla anmärkningar till avdelningar, kapitel och undernummer samt att inte ändra omfattningen av desamma.

13 Den förklarande anmärkningen till HS rörande KN-nummer 8473 har följande lydelse:

"Tillbehör enligt detta nummer utgörs av utbytbara delar eller anordningar som är avsedda att göra en maskin lämplig för ett visst arbete, för att utföra en viss uppgift i samband med maskinens huvudfunktion eller för att öka maskinens användningsområde."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Unomedical importerade, till Danmark, mellan maj 2001 och december 2003 urinuppsamlingspåsar till katetrar och uppsamlingspåsar till dialysapparater.

15 Enligt den hänskjutande domstolen är urinuppsamlingspåsar till katetrar påsar som rymmer 2 liter och som används av sängliggande patienter. Påsarna framställs av plaster och stöpta plastkomponenter. Påsarna har konstruerats för att användas tillsammans med en ballongkateter av standardmodell, men importeras och säljs utan kateter. Påsarnas funktion är att samla upp urin, samtidigt som det upprätthålls en steril miljö runt katetern, och de har utformats så att det är möjligt att observera, mäta och ta prover på urinen.

16 På den övre delen av påsen sitter det en kort slang, på vilken det har limmats fast ytterligare en slang som är dimensionerad för att passa urinflödet. På en av slangens ändar sitter en koppling som är anpassad för att kunna kopplas till en ballongkateter av standardmodell och för att även möjliggöra att urinprov tas. På påsen har det även monterats en stoppventil som hindrar att urinen från påsen förs tillbaka till patientens blåsa. På nedre delen av påsen sitter också en kort slang med en ventil som används för att tömma påsen på sitt innehåll. Påsarna töms regelbundet och byts i princip ut minst en gång i veckan.

17 Vad avser uppsamlingspåsar för dialysapparater har den hänskjutande domstolen angett att dessa är bloddialyspåsar som särskilt utformats för att passa till en dialysapparat, vars uppgift är att rena patientens blod och att avleda överskottsvätska från kroppen när patientens egna njurar inte kan göra detta. Dessa plastpåsar rymmer 2 liter och används för att samla upp överskottsvätska som filtrerats genom dialysapparaten.

Vid användandet hänger dialyspåsen på en krok nederst på dialysapparaten och den är utrustad med en kort slang med en koppling som används för att ansluta påsen till själva apparaten.

18 Dialysapparater är i allmänhet utrustade med en mekanism som elektroniskt hindrar att dialysen påbörjas eller genomförs om det slutna systemet inte fungerar som det ska på grund av otäta sammankopplingar eller av luft i slangarna. Dialysapparaterna har också konstruerats så att de stannar och slår larm om dialyspåsarna är överfyllda eller om de har anslutits på ett felaktigt sätt.

19 Vid importen av dessa varor mellan den 1 maj 2001 och den 31 december 2003 ansåg Told-Skat Nordsjælland, Region Helsingør att påsarna skulle hänföras till KN-nummer 3926 90 99 och räknas som ”plaster och plastvaror”, varför myndigheten belade varorna med 6,5 procent tull enligt rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 82/97 av den 19 december 1996 (EGT L 17, 1997, s. 1, rättelse i EGT L 179, 1997, s. 11) (nedan kallad tullkodexen).

20 Unomedical ansåg att de importerade påsarna borde klassificeras enligt KN-nummer 9018 39 00, vad avser urinuppsamlingspåsar för katetrar, och i KN-nummer 9018 90 30 vad avser uppsamlingspåsar för dialysapparater, eftersom de ska anses som ”delar” och/eller ”tillbehör” till en kateter eller en dialysapparat av det slag som avses i kapitel 90 i KN, och således undantas från tull, varför bolaget överklagade detta beslut till Landskatteretten. Denna domstol fastställde genom beslut av den 15 november 2005 det beslut som fattats av Told-Skat Nordsjælland, Region Helsingør.

21 Unomedical överklagade därefter beslutet till Østre Landsret, som i dom av den 19 december 2007 ogillade överklagandet. Østre Landsret hänvisade i sitt avgörande bland annat till domstolens dom av den 7 februari 2002 i mål C-276/00, Turbon International (REG 2002, s. I-1389), i vilken domstolen definierat begreppen ”delar” och ”tillbehör” i ett mål som rörde KN-nummer 8473, varvid den ansåg att det inte fanns stöd för att överföra domstolens definition av nämnda begrepp till andra tulltaxenummer.

22 Østre Landsret ansåg emellertid att en kateter för att kunna fungera inte måste anslutas till en urinuppsamlingspåse av det slag som avses i målet vid den nationella domstolen och att denna typ av påse således inte kan anses som ett ”tillbehör” till en kateter. Vad avser påsar som är avsedda att anslutas till dialysapparater, ansåg samma domstol att de inte bidrar till själva dialysprocessen och att de således inte kan anses utgöra en ”del” av dessa apparater. Detta innebar enligt Østre Landsret att de två typerna av påsar ska klassificeras enligt kapitel 39 i KN, som ”plaster och plastvaror”. Unomedical överklagade därefter till Højesteret.

23 Højesteret ansåg att klassificeringen av de påsar som är i fråga i målet vid den nationella domstolen beror på tolkningen av begreppen ”delar” och ”tillbehör” i kapitel 90 i KN, varför den beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1. Ska en specialdesignad dialyspåse av plast som endast kan användas tillsammans med en dialysapparat klassificeras enligt

— kapitel 90 [i KN], i undernummer [9018 90 30], som ’del’ och/eller ’tillbehör’ till en dialysapparat, i den mening som avses i anmärkning 2 b till kapitel 90 i gemensamma tulltaxan,

eller enligt

— kapitel 39 [i KN], i undernummer 3926 90 99, som plaster eller plastvaror?

2. Ska en specialdesignad urinuppsamlingspåse av plast som är avsedd att endast användas ansluten till en kateter, och således i praktiken endast används i detta syfte, klassificeras enligt

— kapitel 90 [i KN], i undernummer [9018 39 00], som 'del' och/eller 'tillbehör' till en kateter, i den mening som avses i anmärkning 2 b till kapitel 90 i gemensamma tulltaxan,

eller enligt

— kapitel 39 [i KN], i undernummer 3926 90 99, som plaster eller plastvaror?"

Prövningen av tolkningsfrågorna

24 Den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida uppsamlingspåsar, under tiden mellan den 1 maj 2001 och den 31 december 2003, ska anses vara "delar" av och/eller "tillbehör" till en kateter eller en dialysapparat, och därför omfattas av KN-nummer 9018, eller om påsarna i stället ska klassificeras enligt KN-nummer 3926 som "plastvaror".

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att det framgår av dess fasta praxis att det avgörande kriteriet för tullklassificering av varor i allmänhet, av hänsyn till rättssäkerheten och i syfte att underlätta kontroll, ska vara deras objektiva kännetecken och egenskaper, såsom de definieras i rubriken till numret i KN och i anmärkningarna till avdelningen eller kapitlet (se, bland annat, dom av den 18 juli 2007 i mål C-142/06, Olicom, REG 2007, s. I-6675, punkt 16, av den 19 februari 2009 i mål C-376/07, Kamino International Logistics, REG 2009, s. I-1167, punkt 31, och av den 14 april 2011 i de förenade målen C-288/09 och C-289/09, British Sky Broadcasting Group och Pace, REU 2011, s. I-2851, punkt 60).

26 Med hänsyn till deras fysiska egenskaper ska de uppsamlingspåsar i plast som är i fråga målet vid den nationella domstolen i princip klassificeras enligt kapitel 39 i KN. Enligt anmärkning 2 r till kapitel 39 i KN omfattar detta kapitel emellertid inte artiklar enligt kapitel 90. Det ska således prövas huruvida de varor som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan klassificeras enligt nämnda kapitel 90, och särskilt i KN-nummer 9018.

27 Domstolen anmärker, i likhet med parterna i målet vid den nationella domstolen, att katetrar och dialysapparater omfattas av KN-nummer 9018 som ”[i]nstrument och apparater som används för medicinskt … bruk”. Urinuppsamlingspåsar till katetrar och uppsamlingspåsar för dialysapparater kan således endast hänföras till KN-nummer 9018 om dessa påsar kan anses som ”delar” av eller ”tillbehör” till en kateter respektive en dialysapparat.

28 I anmärkning 2 b till kapitel 90 i KN anges i detta sammanhang att ”[a]ndra delar och tillbehör skall, om de är lämpliga att användas uteslutande eller huvudsakligen till en maskin eller apparat eller ett instrument av speciellt slag eller till flera maskiner, apparater eller instrument som omfattas av samma nummer …, klassificeras enligt samma nummer som dessa maskiner, apparater eller instrument”.

29 Domstolen konstaterar, i likhet med den hänskjutande domstolen, att förordning nr 2658/87, i de versioner som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, inte innehåller någon definition av begreppen ”delar” och ”tillbehör”, i den mening som avses i kapitel 90 i KN. Domstolen har emellertid, i ett mål som rörde dessa begrepps tolkning vad avser KN-nummer 8473 för att klassificera bläckpatroner till skrivare, angett att begreppet ”delar” förutsätter att det är fråga om en helhet för vars funktion delarna är oundgängliga och att begreppet ”tillbehör” förutsätter att det är fråga om utbytbara utrustningsdetaljer som är avsedda att göra en apparat lämplig för ett visst arbete, för att utöka dess användningsområde eller för att utföra en särskild uppgift i samband med dess huvudfunktion (se domen i det ovannämnda målet Turbon International, punkterna 30 och 32).

30 I förevarande fall finns det inget som talar för att göra en annan tolkning av dessa begrepp vad avser KN-numren 8473 och 9018. Att använda samma definitioner säkerställer dessutom en sammanhängande och enhetlig tolkning av den gemensamma tulltaxan.

31 Vad avser begreppet ”delar” har domstolen, i sin dom av den 15 februari 2007 i mål C-183/06, RUMA (REG 2007, s. I-1559, punkt 31), redan använt detta begrepp i enlighet med definitionen i domen i det ovannämnda målet Turbon International, vad avser KN-nummer 8473, i en fråga som gällde hur en vara ska klassificeras när det finns flera undernummer i kapitel 85 i KN som kan vara tillämpliga.

32 Vad avser begreppet ”tillbehör” har domstolen, i sin dom i det ovannämnda målet Turbon International, hänvisat till ordalydelsen av en HS-anmärkning rörande KN-nummer 8473 för att definiera detta begrepp.

33 Av fast rättspraxis följer att de anmärkningar som föregår de olika kapitlen i Gemensamma tulltaxan, liksom för övrigt de förklarande anmärkningarna till HS, utgör viktiga hjälpmedel för att säkerställa en enhetlig tillämpning av tulltaxan och de kan i denna egenskap betraktas som giltiga tolkningsdata för densamma (se, bland annat, dom av den 20 november 1997 i mål C-338/95, Wiener SI, REG 1997, s. I-6495, punkt 11, och domen i det ovannämnda målet Turbon International, punkt 22). Om inget talar för en annan tolkning, ska därför definitionen av begreppet ”tillbehör” i domen i det ovannämnda målet Turbon International, vilken grundas på en förklarande anmärkning till HS angående KN-nummer 8473, tillämpas på KN-nummer 9018.

34 Domstolen anmärker vidare att det i anmärkning 2 a till kapitel 90 i KN, som rör kapitlen 84, 85, 90 och 91 i KN, hänvisas till begreppen ”delar” och ”tillbehör”, vilket talar för att dessa begrepp har samma betydelse i alla dessa kapitel.

35 Vad avser de varor som är i fråga i målet vid den nationella domstolen konstaterar domstolen att ingen av dem kan anses vara en ”del” av eller ett ”tillbehör” till en kateter (undernummer 9018 39 00) eller en dialysapparat (undernummer 9018 90 30).

36 Varken en urinuppsamlingspåse som ansluts till en kateter eller en uppsamlingspåse för dialysvätska som ansluts till en dialysapparat är oundgänglig för att ett sådant instrument eller en sådan apparat ska kunna fungera. En kateter behöver nämligen inte vara ansluten till en urinuppsamlingspåse för att fungera, och en dialysapparat behöver, på samma sätt, inte vara ansluten till en uppsamlingspåse för dialysvätska för att kunna fungera, eftersom blodreningen redan är ett faktum när denna påse kommer i bruk och denna endast används för att samla dialysvätska (se, analogt, dom av den 19 oktober 2000 i mål C-339/98, Peacock, REG 2000, s. I-8947, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Turbon International, punkt 30).

37 Sistnämnda konstaterande förändras inte av den omständigheten att en dialysapparat endast fungerar om en sådan påse är ansluten. Domstolen delar Europeiska kommissionens uppfattning att om det inte vore för apparatens säkerhetsspärr, skulle dialysprocessen fungera även om en påse inte var ansluten till apparaten, varvid denna säkerhetsspärr bara visar att apparaten och påsen har ett samband (se, analogt, dom av den 26 oktober 2006 i mål C-250/05, Turbon International, REG 2006, s. I-10351, punkt 23).

38 Påsarna har inte heller några egenskaper som gör att de, när de ansluts till ovannämnda instrument och apparater, gör att de sistnämnda blir lämpliga för ett visst arbete, att de får utökade användningsområden eller kan utföra en viss funktion i samband med dess huvudfunktion. En uppsamlingspåse som är ansluten till en kateter har nämligen som enda funktion att samla upp vätska som rinner genom denna kateter, vilken i sin tur redan har uppfyllt sin funktion att avleda urin från blåsan. För dialyspåsen konstateras att den omständigheten att en uppsamlingspåse ansluts till en dialysapparat inte innebär att denna apparat kan utföra andra uppgifter än den redan är avsedd för, det vill säga att rena blodet.

39 Varor av de slag som är aktuella i målet vid den nationella domstolen kan således inte klassificeras enligt kapitel 90 i KN. De ska därför klassificeras enligt KN-nummer 3926 som ”plastvaror”, närmare bestämt i KN-nummer 3926 90 99.

40 En sådan klassificering stöds dessutom av ett yttrande från tullkodexkommittén och HS-kommittén där påsar av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har hänförts till KN-nummer 3926.

41 Det framgår härvid av domstolens praxis att dessa två kommittéers slutsatser, även om de inte har tvingande rättsverkningar, ändå utgör viktiga hjälpmedel för att säkerställa att medlemsstaternas tullmyndigheter gör en enhetlig tolkning av tullkodexen och i denna egenskap kan betraktas som giltiga hjälpmedel vid tolkningen av kodexen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2007 i mål C-486/06, Van

Landeghem, REG 2007, s. I-10661, punkt 25, och av den 22 maj 2008 i mål C-165/07, Ecco Sko, REG 2008, s. I-4037, punkt 47).

42 Domstolen anser, tvärtemot vad Unomedical har hävdat, att dessa tolkande utlåtanden, som inte har lett till att någon ändringsförordning har antagits, med rätta kan användas avseende rättsförhållanden som har uppstått och fortlöpt innan utlåtandena avgavs.

43 Tolkningsfrågorna ska därför besvaras enligt följande. KN ska tolkas så, att en uppsamlingspåse för dialysvätska i plast som specialutformats för att användas i anslutning till en dialysapparat, och som endast kan användas för detta syfte, mellan maj 2001 och december 2003, ska hänföras till KN-nummer 3926 90 99 som ”plaster och plastvaror”, och att en urinuppsamlingspåse i plast som specialutformats för att användas i anslutning till en kateter, och som endast kan användas för detta syfte, under samma period, ska hänföras till KN-nummer 3926 90 99 som ”plaster och plastvaror”.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Kombinerade nomenklaturen, som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i de versioner som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, ska tolkas så, att en uppsamlingspåse för dialysvätska i plast som specialutformats för att användas i anslutning till en dialysapparat, och som endast kan användas för detta syfte, mellan maj 2001 och december 2003, ska hänföras till KN-nummer 3926 90 99 som ”plaster och plastvaror”, och att en urinuppsamlingspåse i plast som specialutformats för att användas i anslutning till en kateter, och som endast kan användas för detta syfte, under samma period, ska hänföras till KN-nummer 3926 90 99 som ”plaster och plastvaror”.

Underskrifter