Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. april 2023*

»Præjudiciel forelæggelse – fælles toldtarif – tarifering af varer – kombineret nomenklatur – fortolkning – almindelige bestemmelser – almindelig bestemmelse 2 a) – vare, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand – dele, som efter samlingen heraf er beregnet til at udgøre satellitmodtagelsesapparater – tarifering som komplet modtagelsesapparat«

I sag C-107/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene) ved afgørelse af 8. februar 2022, indgået til Domstolen den 16. februar 2022, i sagen

X BV,

procesdeltager:

Inspecteur van de Belastingdienst/Douane district Rotterdam,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P.G. Xuereb, samt dommerne T. von Danwitz (refererende dommer) og A. Kumin,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– X BV ved advocaat R. Andringa,

– den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og H.S. Gijzen, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Salyková og P. Vanden Heede, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

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 almindelig bestemmelse 2 a), i de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur, der 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 1987, L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1549/2006 af 17. oktober 2006 (EUT 2006, L 301, s. 1) (herefter »KN«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side X BV og på den anden side Inspecteur van de Belastingdienst/Douane district Rotterdam (told- og afgiftsmyndigheden, tolddistriktet Rotterdam, Nederlandene) (herefter »toldmyndigheden«) vedrørende tariferingen af dele til satellitmodtagelsesapparater.

Retsforskrifter

HS

3 Det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«) blev oprettet ved den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, der blev undertegnet i Bruxelles den 14. juni 1983 inden for rammerne af Verdenstoldorganisationen (WCO), og som sammen med ændringsprotokollen hertil af 24. juni 1986 blev godkendt på Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 (EFT 1987, L 198, s. 1). De forklarende bemærkninger til HS udarbejdes af Verdenstoldorganisationen i overensstemmelse med denne konventions bestemmelser.

4 I henhold til den nævnte konventions artikel 3, stk. 1, litra a), nr. 2), forpligter hver af de kontraherende parter sig til at anvende de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende HS samt alle bestemmelser til de forskellige afsnit, kapitler og underpositioner og til ikke at ændre omfanget af afsnittene, kapitlerne eller underpositionerne i HS.

5 Af almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende HS fremgår det dels, at når en bestemt vare nævnes i en positionstekst, omfatter positionen også ukomplette eller ufærdige varer af den omhandlede art, for så vidt som de fremtræder som i det væsentlige komplette eller færdige varer, dels, at positionen endvidere omfatter varer af den pågældende art (herunder ukomplette eller ufærdige varer, som efter denne bestemmelse tariferes som komplette eller færdige varer), når de foreligger i adskilt eller ikke samlet stand.

6 Følgende fremgår af punkt V)-VII) i de forklarende bemærkninger til almindelig bestemmelse 2 a) i HS:

»V) Anden del af [almindelig bestemmelse] 2 a) bevirker, at komplette eller færdige varer, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand, tariferes i samme position som de tilsvarende samlede varer. Når varer foreligger i adskilt eller ikke samlet stand, skyldes det emballeringsmæssige, transportmæssige eller andre årsager.

VI) Denne regel anvendes også for ukomplette eller ufærdige varer, som foreligger i adskilt eller ikke samlet stand, forudsat at de i henhold til første del af denne regel betragtes som komplette eller færdige varer.

VII) Ved anvendelse af denne regel forstås ved »varer i adskilt eller ikke samlet stand« varer, hvis forskellige dele skal samles ved hjælp af skruer, bolte, møtrikker etc. eller ved nitning, lodning eller svejsning, forudsat at der kun er tale om samlefunktioner.

Der skal ikke tages hensyn til samlefunktionens kompleksitet. De enkelte komponenter må ikke undergå yderligere bearbejdninger for at kunne indgå i den færdige vare.

Usamlede dele til en vare, som overstiger det antal, som er nødvendig for at gøre varen komplet, tariferes særskilt.

[…]«

KN

7 De almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende KN, der er indeholdt i del I, afsnit I, punkt A, i forordning nr. 2658/87, har følgende ordlyd:

»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.

2. a) Når en bestemt vare nævnes i en positionstekst, omfatter positionen også ukomplette eller ufærdige varer af den omhandlede art, for så vidt de fremtræder som i det væsentlige komplette eller færdige varer. Positionen omfatter endvidere varer af den pågældende art (herunder ukomplette eller ufærdige varer, som efter denne bestemmelse tariferes som komplette eller færdige varer), når de foreligger i adskilt eller ikke samlet stand.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I perioden fra den 3. juli 2006 til den 22. januar 2007 foretog X i Nederlandene i eget navn og for egen regning 38 angivelser om overgang til fri omsætning af dele til satellitmodtagelsesapparater. Disse dele hidrørte alle fra den samme leverandør med hjemsted i Kina og blev transporteret på samme skib i en og samme container.

9 Hver gang foretog X den samme dag to særskilte angivelser, nemlig én angivelse for varerne til den tyske virksomhed C GmbH og én angivelse for varerne til den tyske virksomhed D GmbH, hvilke virksomheder tilhørte den samme koncern. Disse angivelser blev indgivet til det samme toldsted i Rotterdam (Nederlandene).

10 Hver gang indeholdt de to angivelser i tilsvarende mængder alle bestanddele til den samme type satellitmodtagelsesapparat. Selv om de blev forsendt til to særskilte virksomheder, supplerede disse dele imidlertid hinanden og var bestemt til at blive samlet til et komplet satellitmodtagelsesapparat efter deres overgang til fri omsætning.

11 Desuden foretog X den 23. juli 2007 en angivelse i Nederlandene om overgang til fri omsætning for dele til satellitmodtagelsesapparater, som var bestemt til virksomhed C. Disse dele var blevet transporteret i den samme container som dele, der var bestemt til virksomhed D. De sidstnævnte blev imidlertid angivet under en anden toldprocedure, nemlig proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, og transporteret til Tyskland under toldtilsyn med henblik på senere overgang til fri omsætning i denne medlemsstat.

12 Ifølge toldmyndigheden skal de varer, som X indførte i Nederlandene, ikke anses for dele til satellitmodtagelsesapparater, men for komplette apparater i ikke samlet stand. Denne konstatering foranledigede toldmyndigheden til den 1. juli 2009 at tilstille X et betalingspålæg for alle de pågældende satellitmodtagelsesapparater. Det nævnte pålæg vedrører et samlet beløb på 389 973,70 EUR i told.

13 Efter at have indgivet en klage til toldmyndigheden uden at få medhold anlagde X sag til prøvelse af betalingspålægget ved rechtbank Noord-Holland (retten i første instans i provinsen Noord-Holland, Nederlandene). Denne ret gav sagsøgeren medhold, idet den afsagde dom om delvis annullation af betalingspålægget. Såvel X som toldinspektøren har iværksat appel til prøvelse af den nævnte dom for Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene), som er den forelæggende ret.

14 Tvisten i hovedsagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt de indførte varer skal tariferes som særskilte dele i de relevante toldpositioner i KN, eller om de, som toldmyndigheden har gjort gældende, i henhold til almindelig bestemmelse 2 a) i bilag I, første del, afsnit I, punkt A, i forordning nr. 2658/87 skal anses for komplette satellitmodtagelsesapparater i ikke samlet stand.

15 På denne baggrund har Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) fortolkes således, at den finder anvendelse på løse dele til et satellitmodtagelsesapparat, der efter at være bragt i fri omsætning er bestemt til at blive samlet til et komplet satellitmodtagelsesapparat, hvorved disse dele er transporteret i en og samme container og samme dag angivet til det samme toldsted til fri omsætning af den samme angiver i eget navn og for egen regning med to særskilte angivelser, og som, når de bringes i fri [omsætning], tilhører to forbundne virksomheder?

2) Såfremt [det første spørgsmål] besvares bekræftende, skal almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) [da] fortolkes således, at den også finder anvendelse på løse dele til et satellitmodtagelsesapparat, der af den samme angiver i eget navn og for egen regning samme dag ved det samme toldsted bringes under ordningen med ekstern fællesskabsforsendelse,

hvorved de dele, som ved angivelsen tilhører to forbundne virksomheder, og alle dele tilsammen, efter at være bragt i fri omsætning, er bestemt til at blive samlet til et komplet satellitmodtagelsesapparat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

16 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN skal fortolkes således, at dele til et satellitmodtagelsesapparat, der er bestemt til at blive samlet til et komplet apparat efter at være bragt i fri omsætning, som transporteres i en enkelt container og samme dag angives til fri omsætning til det samme toldsted af den samme angiver i eget navn og for egen regning ved hjælp af to særskilte angivelser om overgang til fri omsætning, og som på tidspunktet for deres overgang til fri omsætning tilhører to forbundne virksomheder, skal anses for at udgøre et sådant apparat, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand i den nævnte bestemmelses forstand, og derfor henhører under en og samme toldposition.

17 Indledningsvis skal det bemærkes, at når Domstolen er forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende tarifering, er dens opgave i højere grad at oplyse de nationale retter om de kriterier, ved anvendelse af hvilke disse retter er i stand til at tarifere de pågældende varer korrekt i KN, end selv at foretage denne tarifering. Den kvalificering af de omhandlede varer, der foretages med henblik på deres tarifering, følger nemlig af en ren konstatering af faktiske omstændigheder, som det ikke tilkommer Domstolen at foretage under en præjudiciel sag (dom af 28.4.2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

18 Det skal ligeledes præciseres, at i henhold til almindelig tariferingsbestemmelse 1 vedrørende KN skal tariferingen af varer ske i henhold til positionsteksterne og de til afsnit og kapitler i denne nomenklatur knyttede bestemmelser. Hensynet til retssikkerheden og kontrolmulighederne kræver, at det afgørende kriterium for varers tarifering i almindelighed skal søges i deres objektive karakteristika og egenskaber, således som disse fremgår af ordlyden af positionen i KN og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser (dom af 28.4.2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

19 Dertil har Domstolen gentagne gange fastslået, at de forklarende bemærkninger til dels KN, dels HS, på trods af at de ikke har nogen bindende virkning, udgør et vigtigt hjælpemiddel til at sikre en ensartet anvendelse af den fælles toldtarif, hvorfor de som sådan kan betragtes som gyldige bidrag til dens fortolkning (dom af 28.4.2022, PRODEX, C-72/21, EU:C:2022:312, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

20 Det fremgår af tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN, der svarer til almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende HS, at »[n]år en bestemt vare nævnes i en positionstekst, omfatter positionen også ukomplette eller ufærdige varer af den omhandlede art, for så vidt de fremtræder som i det væsentlige komplette eller færdige varer. Positionen omfatter endvidere varer af den pågældende art (herunder ukomplette eller ufærdige varer, som efter denne bestemmelse tariferes som komplette eller færdige varer), når de foreligger i adskilt eller ikke samlet stand«.

21 Det fremgår af punkt VII) i de forklarende bemærkninger til almindelig bestemmelse 2 a) i HS, at der ved varer i adskilt eller ikke samlet stand forstås varer, hvis forskellige dele skal samles ved hjælp af skruer, bolte og møtrikker etc. eller f.eks. ved nitning, lodning eller svejsning, forudsat at der kun er tale om samlefunktioner. Der skal herved ikke tages hensyn til samlefunktionens kompleksitet. De enkelte komponenter må imidlertid ikke undergå yderligere bearbejdninger for at kunne indgå i den færdige vare.

22 I henhold til Domstolens praksis må en vare, hvis enkeltdele – dvs. de dele, som kan identificeres som dele, der skal danne den færdige vare – alle frembydes samtidig til fortoldning, anses for at være en vare, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand, idet der herved hverken skal tages hensyn til samleteknik eller til samlefunktionens komplicerthed (dom af 16.6.1994, Develop Dr. Eisbein, C-35/93, EU:C:1994:252, præmis 19).

23 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at de dele, som den omhandlede vare, dvs. et satellitmodtagerapparat, består af, alle er blevet frembudt til toldbehandling samtidig.

24 Selv om der kræves en samtidig frembydelse af disse dele med henblik på fortoldning, for at de kan anses for at udgøre en vare, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand, fremgår det imidlertid hverken af ordlyden af almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN eller af de forklarende bemærkninger til almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende HS, at de nævnte dele skal være genstand for en og samme toldangivelse.

25 Den omstændighed, at sådanne varer er genstand for en og samme angivelse, når de frembydes til toldbehandling, udgør nemlig ikke en betingelse sine qua non for at fastslå, at de udgør en enhed og dermed udgør en »[vare, der] foreligger i adskilt eller ikke samlet stand« som omhandlet i almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN, men alene et holdepunkt, der giver grundlag for at lægge en sådan konstatering til grund (jf. analogt dom af 10.3.2016, VAD og van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, præmis 38).

26 En forskellig fortolkning af begrebet varer i adskilt eller ikke samlet stand vil i praksis gøre det muligt for importørerne, ved hjælp af en relativ simpel manøvre, såsom en frembydelse af varerne i særskilte angivelser, selv at vælge den tarifering af de pågældende varer – enten som en enhed eller adskilt – der er mest fordelagtig for dem (jf. analogt dom af 10.3.2016, VAD og van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, præmis 39).

27 En sådan mulighed ville imidlertid være i strid med princippet om, at det afgørende kriterium for tarifering af varer normalt må søges i disses objektive karakteristika og egenskaber, og ville derfor være i strid med formålet om at lette toldkontrollen og den retssikkerhed, der skal ligge til grund for tariferingen af de indførte varer (jf. analogt dom af 10.3.2016, VAD og van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

28 Følgelig kan den omstændighed, at varer frembydes for toldmyndighederne i særskilte angivelser, ikke i sig selv være til hinder for, at disse varer tariferes som varer i adskilt eller ikke samlet stand som omhandlet i almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN, hvis det på tidspunktet for fortoldningen fremgår af andre objektive faktorer, at disse varer udgør en enhed og er bestemt til efterfølgende at blive samlet til et enkelt apparat (jf. analogt dom af 10.3.2016, VAD og van Aert, C-499/14, EU:C:2016:155, præmis 43).

29 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret anført objektive forhold, der taler for, at de i hovedsagen omhandlede dele skal anses for varer i adskilt eller ikke samlet stand som omhandlet i nævnte almindelig bestemmelse 2 a). Navnlig har den forelæggende ret anført, at disse dele efter deres overgang til fri omsætning skulle samles til et enkelt færdigt produkt, at de blev transporteret i en enkelt container, at de var genstand for angivelser om overgang til fri omsætning hidrørende fra den samme angiver i eget navn og for egen regning til det samme toldsted, og at de nævnte dele på tidspunktet for deres overgang til fri omsætning tilhørte to forbundne virksomheder.

30 Sådanne omstændigheder kan således bekræfte, at der er tale om en vare i adskilt eller ikke samlet stand. Således som Europa-Kommissionen med rette har anført, skal den omstændighed, at disse dele angives i særskilte angivelser om overgang til fri omsætning, vurderes parallelt med de øvrige relevante omstændigheder, men er ikke i sig selv afgørende.

31 Følgelig skal almindelig bestemmelse 2 a) i de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende KN fortolkes således, at dele til et satellitmodtagelsesapparat, der er bestemt til at blive samlet til et komplet apparat efter at være bragt i fri omsætning, som transporteres i en enkelt container og samme dag angives til fri omsætning til det samme toldsted af den samme angiver i eget navn og for egen regning ved hjælp af to særskilte angivelser om overgang til fri omsætning, og som på tidspunktet for deres overgang til fri omsætning tilhører to forbundne virksomheder, skal anses for at udgøre et sådant apparat, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand i den nævnte bestemmelses forstand, og derfor henhører under en og samme toldposition, for så vidt som det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at disse dele udgør en helhed og omfatter alle de dele, som apparatet består af.

Det andet spørgsmål

32 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN skal fortolkes således, at den ligeledes finder anvendelse, når visse af de omhandlede varer angives til fri omsætning, mens andre henføres under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse.

33 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål skal det fastslås, at den omstændighed, at sådanne varer frembydes for toldmyndighederne i særskilte angivelser med henblik på senere at blive samlet, ikke i sig selv er til hinder for, at disse varer anses for varer i adskilt eller ikke samlet stand som omhandlet i almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN, hvis det på tidspunktet for fortoldningen fremgår af andre objektive forhold, at disse varer udgør en helhed, og at de senere skal samles til en enkelt vare.

34 Således som Kommissionen med rette har anført, kan den fremgangsmåde, hvorefter varerne er blevet angivet, eller den toldprocedure, hvorunder de er blevet transporteret til deres endelige bestemmelsessted, udgøre et af de objektive forhold, der er relevante for vurderingen af, hvorvidt nævnte almindelig bestemmelse 2 a) finder anvendelse. Disse omstændigheder kan imidlertid ikke være afgørende i sig selv, idet den forelæggende ret skal tage hensyn til alle andre objektive forhold, der er relevante med henblik på denne vurdering.

35 Den omstændighed, at Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som finder anvendelse i den i tvisten i hovedsagen omhandlede periode, ikke udtrykkeligt fastsatte muligheden for med henblik på deres tarifering

at foretage en samlet behandling af varer, der var angivet til overgang til fri omsætning, og varer, som var angivet under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse, er i denne forbindelse uden betydning.

36 Som den nederlandske regering med rette har anført, ville enhver anden fortolkning gøre det muligt at omgå almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN, eftersom importørerne ved en ganske simpel handling – nemlig ved at opdele forsendelsen og angive varerne under to forskellige toldprocedurer inden deres overgang til fri omsætning – kan sørge for, at varerne tariferes som en helhed eller som særskilte dele, alt efter den mest fordelagtige tarif.

37 Følgelig skal nævnte almindelig tariferingsbestemmelse 2 a) vedrørende KN fortolkes således, at den ligeledes finder anvendelse, når visse af de omhandlede varer angives til fri omsætning, mens andre henføres under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse.

Sagsomkostninger

38 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Sjette Afdeling) for ret:

1) Almindelig bestemmelse 2 a) i de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1549/2006 af 17. oktober 2006,

skal fortolkes således, at

dele til et satellitmodtagelsesapparat, der er bestemt til at blive samlet til et komplet apparat efter at være bragt i fri omsætning, som transporteres i en enkelt container og samme dag angives til fri omsætning til det samme toldsted af den samme angiver i eget navn og for egen regning ved hjælp af to særskilte angivelser om overgang til fri omsætning, og som på tidspunktet for deres overgang til fri omsætning tilhører to forbundne virksomheder, skal anses for at udgøre et sådant apparat, der foreligger i adskilt eller ikke samlet stand i den nævnte bestemmelses forstand, og derfor henhører under en og samme toldposition, for så vidt som det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at disse dele udgør en helhed og omfatter alle de dele, som apparatet består af.

2) Almindelig bestemmelse 2 a) i de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til forordning nr. 2658/87, som ændret ved forordning nr. 1549/2006,

skal fortolkes således, at

den ligeledes finder anvendelse, når visse af de omhandlede varer angives til fri omsætning, mens andre henføres under proceduren for ekstern fællesskabsforsendelse.

Underskrifter