



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A.M. COLLINS
fremsat den 18. januar 2024¹

Sag C-104/23

**A GmbH & Co. KG
mod
Hauptzollamt B**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – den fælles toldtarif – den kombinerede nomenklatur – tarifiering af varer – toldposition 9406 – begrebet præfabrikerede bygninger – kalvehytter – tarifiering under underposition 9406 0080«

I. Indledning

1. Med denne præjudicielle forelæggelse har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) anmodet Domstolen om at oplyse, om kalvehytter af plast i den kombinerede nomenklatures forstand er »præfabrikerede bygninger«, der henhører under kapitel 94, eller »plast og varer deraf« henhørende under kapitel 39.

II. Retsforskrifter

2. Den kombinerede nomenklatur, der er fastsat i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif², regulerer tarifieringen af varer, der importeres til Den Europæiske Union i toldmæssig henseende. I overensstemmelse med den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklaturssystem³, der blev indgået i Bruxelles den 14. juni 1983, er den kombinerede nomenklatur baseret på det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklaturssystem (i det følgende benævnt »det harmoniserede system«). Det består af kapitler, afsnit, positioner og underpositioner, hvor hver position og underposition har sit eget kodenummer. De første seks cifre henviser til positioner og underpositioner i det harmoniserede systems nomenklatur, mens det syvende og ottende ciffer angiver specifikke underpositioner.

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – EFT 1987, L 256, s. 1.

³ – *De Forenede Nationers traktatsamling*, bind 1503, s. 4, nr. 25910 (1988); EFT 1987, L 198, s. 3.

3. Den kombinerede nomenklatur, som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif⁴, trådte i kraft den 1. januar 2015⁵. Den fandt anvendelse på alle de tidspunkter, der har betydning for hovedsagen⁶.

4. Afsnit I i første del af den kombinerede nomenklatur, del A, har overskriften »Almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur«. I det omfang, det kan være relevant for den foreliggende sag, bestemmes følgende i den nævnte retsakt:

»1. Overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler tjener alene til orientering; tarifieringen 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 ikkesamlet stand.

[...]

3. Såfremt varer ved anvendelse af ovennævnte punkt 2 b) eller af andre årsager kan henføres under to eller flere positioner, afgøres tarifieringen efter følgende regler:

a) Den position, der har den mest specificerede varebeskrivelse, skal foretrækkes for positioner med en mere almindelig varebeskrivelse.

b) Når den foran under a) nævnte regel ikke kan anvendes ved tarifieringen af blandinger eller sammensatte varer, bestående af forskellige materialer eller forskellige bestanddele, eller af varer i sæt til detailsalg, tariferes de pågældende varer, som om de bestod af det materiale eller den bestanddel, der er karaktergivende, for så vidt udøvelsen af et skøn herover forekommer mulig.

[...]

4. Varer, som ikke kan tariferes i henhold til ovenstående bestemmelser, tariferes i samme position som de varer, hvormed de har mest tilfælles.

[...]

6. Tarifieringen af varer i underpositionerne inden for en position skal ske med hjemmel i underpositionsteksterne og de dertil hørende bestemmelser samt – med de fornødne tillem্পninger – 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.«

⁴ – EUT 2014, L 312, s. 1.

⁵ – I henhold til artikel 12 i forordning nr. 2658/87 vedtager Kommissionen hvert år en forordning indeholdende en fuldstændig ajourført udgave af den kombinerede nomenklatur sammen med de tilhørende autonome og bundne toldsatser i den fælles toldtarif, således som den følger af de foranstaltninger, der er vedtaget af Rådet eller Kommissionen.

⁶ – Jf. i overensstemmelse med Domstolens praksis f.eks. dom af 2.5.2019, Onlineshop (C-268/18, EU:C:2019:353, præmis 22).

5. Kapitel 39 og kapitel 94 er de bestemmelser i den kombinerede nomenklatur, der er relevante for de for Domstolen forelagte spørgsmål. Pos. 3926 i den kombinerede nomenklatur har overskriften »Andre varer af plast samt varer af andre materialer henhørende under pos. 3901-3914«. Underposition 3926 9097 har overskriften »I andre tilfælde«. I bestemmelse 1 til kapitel 39 i den kombinerede nomenklatur står der:

»Betegnelsen »plast« omfatter overalt i nomenklaturen de under pos. 3901-3914 hørende materialer, der kan eller har kunnet formes, enten på polymerisationstidspunktet eller på et senere tidspunkt, under ydre påvirkning (almindeligvis varme og tryk, eventuelt med anvendelse af et opløsnings- eller blødgøringsmiddel) ved støbning, ekstrudering, valsning eller andre processer til former, som de bevarer, når denne ydre påvirkning er ophørt. [...]«

6. I bestemmelse 2 x) til kapitel 39 i den kombinerede nomenklatur præciseres det, at dette kapitel ikke omfatter varer henhørende under kapitel 94, herunder »præfabrikerede bygninger«. Pos. 9406 i den kombinerede nomenklatur er benævnt »Præfabrikerede bygninger«. Bestemmelse 4 til kapitel 94 i den kombinerede nomenklatur har følgende ordlyd:

»Ved »præfabrikerede bygninger« (pos. 9406) forstås bygninger, der enten er færdiggjort på fabrikken eller leveres samlet som elementer til samling på byggepladsen, fx beboelseshuse, byggepladsbarakker, kontorer, skoler, forretninger, skure, garager eller lignende konstruktioner.«

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

7. Ifølge den forelæggende ret leverer sagsøgeren, A GmbH, hvad denne betegner som kalvehytter eller kalveigloer i forskellige størrelser og udformninger beregnet til at huse kalve, mens de opdrættes. Kalvehytterne har form af en plastskal, der består af vægge og et tag og, afhængigt af modellen, et gulv. De har åbninger til strøelse og ventilation. Fronten består af en dørløs indgang, men døre kan dog fås som ekstraudstyr til nogle modeller. Den største model (»gruppehytte«) importeres uden et gulv med henblik på senere tilføjelse af et gulv af massivt træ. Målene på den mindste model af kalvehytter er 147 cm i længden, 109 cm i bredden og 117 cm i højden. Gruppehytten har målene 220 cm i længden, 273 cm i bredden og 183 cm i højden. Kalvehytter er normalt placeret udendørs med henblik på at beskytte kalvene mod vejret. De er fremstillet af polyætylen, der indeholder 8% titandioxid. Mellem 12% og 21% af hver vare består af en metalbase og dørkarme.

8. Den 5. august 2015 anmodede sagsøgeren sagsøgte, Hauptzollamt B (hovedtoldkontor B, Tyskland), om at udstede en bindende tarifieringsoplysning med henblik på at få kalvehytterne tariferet i henhold til underposition 9406 0080 i den kombinerede nomenklatur som »præfabrikerede bygninger« fremstillet »af andre materialer«. Den 29. september 2015 udstedte sagsøgte en bindende tarifieringsoplysning, hvorved varerne blev tariferet under pos. 3926 9097 som andre varer af plast, andre varer end henhørende under underposition 3926 1000 til 3926 9092 i den kombinerede nomenklatur. Som følge heraf blev kalvehytterne pålagt en todsats på 6,5% i stedet for den sats på 2,7%, der ville have været gældende, hvis de var blevet tariferet som præfabrikerede bygninger.

9. Sagsøgeren anlagde sag ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) til prøvelse af sagsøgtes tarifiering og med henblik på at få tariferet kalvehytterne som »præfabrikerede bygninger«. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav ikke

sagsøgeren medhold i dennes søgsmål med den begrundelse, at kalvehytterne, eftersom de var sammensat af polyætylen, hvilket gav dem deres væsentlige karakter, var tariferet korrekt under underposition 3926 9097. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslog, at eftersom næsten hele fronten på kalvehytterne bestod af en indgang, var de ikke lukkede og kunne derfor ikke tariferes som præfabrikerede bygninger.

10. Sagsøgeren har anfægtet denne afgørelse i sin revisionsappel ved den forelæggende ret.

11. Ifølge den forelæggende ret har sagsøgeren gjort gældende, at det ikke er nødvendigt, at kalvehytter er lukket på alle sider, for at de kan være omfattet af pos. 9406 i den kombinerede nomenklatur. Hverken forordningen eller dens bestemmelser fastsætter et sådant krav, og eksemplerne på bygninger i bestemmelse 4 til kapitel 94 i den kombinerede nomenklatur omfatter ikke »skure«, som kan have ind- og udgangsåbninger, der ikke kan lukkes, eller en side, der er fuldstændig åben. Disse eksempler gengiver de forklarende bemærkninger til pos. 9406 i det harmoniserede system og note 4 til kapitel 94 i Harmonized Tariff Schedule of the United States (USA's harmoniserede toldtarif). Sagsøgeren har anført, at vejrforholdene i mange medlemsstater er af en sådan karakter, at det ikke altid er nødvendigt, at en bygning består af et helt lukket rum for at kunne anvendes som en sådan. Det fremgår heller ikke tydeligt, at personer bør kunne komme ind i »præfabrikerede bygninger«, eller at alle disse personer, herunder høje personer, skal kunne gøre det i oprejst stilling.

12. Den forelæggende ret har også anført, at det ifølge sagsøgte er nødvendigt, på grund af manglen på definitioner i positionen, bestemmelserne og de forklarende bemærkninger, i første omgang at ty til almindeligt sprogbrug, når det skal afgøres, hvad der udgør en »præfabrikeret bygning« med henblik på tarifiering under pos. 9406. Sagsøgte har anført, at ikke alle varer, der henhører under begrebet »bygning« i almindeligt sprogbrug, er »præfabrikerede bygninger« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i bestemmelse 4 til kapitel 94 og toldposition 9406 i den kombinerede nomenklatur. Sagsøgte har gjort gældende, at de bygninger, som bestemmelse 4 til kapitel 94 henviser til, bl.a. er lukket på alle sider, beregnet til langvarig (immobil) brug, har en stabil konstruktion og er tilstrækkelig store til, at en person af gennemsnitshøjde kan gå oprejst ind i dem.

13. Den forelæggende ret har anført, at kalvehytterne i henhold til de almindelige regler for fortolkning af den kombinerede nomenklatur skal tariferes under pos. 3926, medmindre de er udelukket herfra i henhold til bestemmelse 2 x) til kapitel 39 med den begrundelse, at de er præfabrikerede bygninger, som er omfattet af kapitel 94. Den forelæggende ret er i modsætning til det synspunkt, som Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) og de sagsøgte har gjort gældende, mere tilbøjelig til at mene, at pos. 9406 ikke kræver, at en præfabrikeret bygning er lukket på alle sider. Den forelæggende ret er ligeledes af den opfattelse, at en præfabrikeret bygning for at henhøre under pos. 9406 skal gøre det muligt for personer af gennemsnitlig højde at komme ind i den, og at den skal indeholde mindst et område, hvor de kan stå oprejst. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har i lyset af sin tvivl med hensyn til tarifieringen af varerne besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Forudsætter KN-position 9406 nødvendigvis, at en præfabrikeret bygning skal omslutte et rum fuldstændigt til alle sider?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Forudsætter KN-position 9406, at den præfabrikerede bygning er stor nok til, at en person af gennemsnitshøjde kan træde indenfor, og kræves det i så henseende, at bygningen i hvert fald har et vist tilgængeligt areal, hvor loftshøjden mindst svarer til ståhøjden hos en person af gennemsnitshøjde, eller er det tilstrækkeligt, at en sådan person kan træde indenfor, når vedkommende bukker sig?»

14. Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

IV. Bedømmelse

Kommissionens bemærkninger

15. I behandlingen af de forelagte spørgsmål har Kommissionen i overensstemmelse med den forelæggende rets tilgang bemærket, at det for at tarifere de omhandlede kalvehytter er nødvendigt at fastslå, om der er tale om »præfabrikerede bygninger«, da de i så fald i henhold til bestemmelse 2 x) til kapitel 39 i den kombinerede nomenklatur er udelukket fra at blive tariferet under kapitel 39. Det følger af bestemmelse 4 til kapitel 94, at en »præfabrikeret bygning« skal være en »bygning«, der svarer til eksemplerne i bestemmelsen, som henviser til beboelseshuse, byggepladsbarakker, kontorer, skoler, forretninger, skure, garager eller lignende konstruktioner. De forklarende bemærkninger til det harmoniserede system af 2022⁷ henfører ligeledes visse typer af drivhuse og gadekiosker til positionen »præfabrikerede bygninger«.

16. Kommissionen har anført, at hverken den kombinerede nomenklatur eller det harmoniserede system definerer begrebet »bygning«. Betydningen af og anvendelsesområdet for begreber, som ikke er defineret i EU-retten, skal udledes i overensstemmelse med deres betydning i almindeligt sprogbrug, idet der tages hensyn til den sammenhæng, hvori de optræder, og det mål, der forfølges med de regler, som de er en del af⁸. Under henvisning til definitionen af ordene »building« på engelsk og »Gebäude« på tysk har Kommissionen anført, at for at en struktur kan tariferes som en »præfabrikeret bygning«, skal den have et tag og vægge, være beregnet til at blive anvendt af personer, der kan bevæge sig rundt derinde for at udøve deres aktiviteter, være placeret udendørs og have en vis stabilitet og holdbarhed.

17. Hvad angår antallet af vægge, som en bygning skal have, og/eller hvorvidt den skal indeholde et lukket rum, har Kommissionen og den forelæggende ret henvist til referatet af det 227. møde i Toldkodeksudvalget. Selv om disse konklusioner ikke er bindende, anfører de, at en bygning ikke nødvendigvis behøver at have fire vægge, men den skal dog have et tag og nogle vægge⁹. Dette synspunkt bekræftes af, at skure, der nævnes som eksempel i bestemmelse 4 til kapitel 94, ikke altid har fire vægge. Et krav om, at en bygning skal have fire vægge eller på anden måde være lukket, kan føre til, at varer tariferes i henhold til forskellige underpositioner, afhængigt af om de har døre, hvilket ville være i strid med formålet med ensartet tarifiering.

18. Kravet om, at en bygning skal anvendes af personer, der kan bevæge sig rundt i den for at udøve deres aktiviteter, bekræftes af det faktum, at alle de varer, der er opført under kapitel 94, er beregnet til menneskelig brug, og at den kombinerede nomenklatur tariferer varer til animalsk

⁷ – Kommissionen har henvist til de forklarende bemærkninger af 2022 med den begrundelse, at koderne i det harmoniserede system ikke er blevet ændret væsentligt siden tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

⁸ – Jf. f.eks. dom af 6.9.2018, Kreyenhop March Kluge (C-471/17, EU:C:20180:681, præmis 39).

⁹ – Referat af Toldkodeksudvalgets 227. møde, s. 10.

brug andetsteds. Kommissionen har derfor konkluderet, at »præfabrikerede bygninger« som defineret i pos. 9406 skal være til menneskelig brug, at det skal være muligt for personer at bevæge sig rundt i dem, og at de skal være af en sådan størrelse, at personer ubesværet kan gå ind i dem og udføre aktiviteter i dem. Det er i denne sammenhæng, at Kommissionen har henvist til den kombinerede nomenklatur's behandling af drivhuse og polytunneller. For at tarifere et drivhus som en »præfabrikeret bygning« skal det være tilstrækkeligt stort til, at et menneske af gennemsnitlig højde kan gå ind i det. Kommissionen har henvist til forordning (EF) nr. 1655/2005¹⁰, hvorefter et »minidrivhus« på 50 cm i længden, 24 cm i bredden og 25 cm i højden ikke betragtes som en »præfabrikeret bygning« under pos. 9406. Tilsvarende fremgår det af de forklarende bemærkninger til den kombinerede nomenklatur af 2019¹¹, at en polytunnel skal være tilstrækkelig stor til, at en person kan gå ind i den, for at den kan tarifere som en »præfabrikeret bygning«. Det ville ligeledes stride mod de eksempler, der fremgår af bestemmelse 4, hvis en person af gennemsnitlig højde kunne bevæge sig rundt i sådanne konstruktioner, uden at personen kan stå oprejst. Kommissionen har konkluderet, at kalvehytter ikke er »præfabrikerede bygninger« under pos. 9406, medmindre de er af en sådan størrelse, at en person vil kunne bevæge sig rundt i dem oprejst.

19. Kommissionen er ikke i tvivl om, at de i hovedsagen omhandlede kalvehytter er beregnet til udendørs brug.

20. Med henvisning til eksemplerne i bestemmelse 4 er Kommissionen i tvivl om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede genstande opfylder kravet om holdbarhed og stabilitet. Kommissionen har som eksempel henvist til polytunneller, der ifølge de forklarende bemærkninger til den kombinerede nomenklatur af 2019 ikke henhører under pos. 9406, hvis de let kan skilles ad og flyttes fra et sted til et andet. Henset til deres størrelse og vægt er Kommissionen af den opfattelse, at det kan være muligt let at flytte de pågældende kalvehytter fra sted til sted, i hvilket tilfælde kravet om holdbarhed og stabilitet ikke ville være opfyldt.

Bedømmelse

21. Som Kommissionen med rette har bemærket, er det Domstolens opgave, når den anmodes om at træffe en præjudiciel afgørelse i et spørgsmål om tarifering, at give vejledning om de kriterier, der vil gøre det muligt for den forelæggende ret at tarifere produkterne korrekt i den kombinerede nomenklatur, snarere end selv at foretage denne tarifering¹². Selv om tariferingen i sidste ende består af en rent faktisk vurdering, som det ikke tilkommer Domstolen at foretage i en præjudiciel forelæggelse¹³, kan den give anvisninger og vejlede ved at henvise til de faktiske omstændigheder i en individuel sag¹⁴.

22. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis og af hensyn til retssikkerheden og for at lette kontrollen er det afgørende kriterium for tariferingen af varer vurderingen af deres objektive kendetegn og egenskaber som defineret i den relevante position i den kombinerede nomenklatur og dens afsnits- eller kapitelbestemmelser¹⁵. Selv om de forklarende bemærkninger til det

¹⁰ – Kommissionens forordning (EF) nr. 1655/2005 af 10.10.2005 om tarifering af visse varer i den kombinerede nomenklatur (EUT 2005, L 266, s. 50).

¹¹ – EUT 2019, C 119, s. 1.

¹² – Jf. f.eks. dom af 20.10.2022, Mikrotikls (C-542/21, EU:C:2022:814, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Ibidem.

¹⁴ – Jf. f.eks. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Uroplasty (C-514/04, EU:C:2006:56, punkt 45).

¹⁵ – Jf. f.eks. dom af 28.4.2022, PRODEX (C-72/21, EU:C:2022:312, præmis 28).

harmoniserede system og den kombinerede nomenklatur ikke er bindende, er de et vigtigt middel til at sikre en ensartet anvendelse af den fælles toldtarif og kan som sådanne være en nyttig hjælp ved fortolkningen heraf¹⁶.

23. Den forelæggende ret har anført, at de omhandlede kalvehytter i princippet henhører under pos. 3926 i henhold til punkt 3 b), i de almindelige regler for fortolkningen af den kombinerede nomenklatur og den omstændighed, at de overvejende består af polyætylen. Bestemmelse 2 x) i kapitel 94 udelukker »præfabrikerede bygninger« fra kapitel 39. Spørgsmålet for den forelæggende ret kan således besvares ved at afgøre, om de pågældende varer er »præfabrikerede bygninger« som defineret i pos. 9406, da de i så fald ikke kan være omfattet af kapitel 39. Det følger heraf, at tarifieringen af de pågældende varer kan bestemmes ved hjælp af en udelukkelsesproces. Hvis en »præfabrikeret bygning« skal omslutte et rum fuldstændigt på alle sider eller skal være stor nok til, at personer af gennemsnitlig højde kan komme ind i den eller stå oprejst i den, vil de omtvistede kalvehytter ikke være omfattet af pos. 9406 og derfor være omfattet af pos. 3926.

24. Den forelæggende ret har bemærket, at bygninger i almindeligt sprogbrug normalt forventes at være overdækkede strukturer, men ikke nødvendigvis har vægge på alle sider, der fuldstændigt omslutter rummet indeni. Mens de fleste af eksemplerne på bygninger i bestemmelse 4 til kapitel 94 består af rum, der er lukket på alle sider, kan skure, som sagsøgeren korrekt har påpeget, være konstrueret med en eller flere åbne sider. Da det er muligt at montere døre som ekstraudstyr på nogle af modellerne, kan kalvehytter skabe et lukket rum.

25. I henhold til de almindelige regler for fortolkning af den kombinerede nomenklatur skal tarifieringen først fastlægges i overensstemmelse med betingelserne i positionerne og eventuelle relative afsnit- eller kapitelbestemmelser. Pos. 9406 i den kombinerede nomenklatur anvender begrebet »vorgefertigte Gebäude« på tysk, »prefabricated buildings« på engelsk og »constructions préfabriquées« på fransk, og disse begreber skal fortolkes i lyset af eksemplerne i bestemmelse 4 til kapitel 94.

26. Referatet af det 227. møde i Toldkodeksudvalget viser de vanskeligheder, der er forbundet med tarifieringen af grænsetilfælde. På dette møde stemte repræsentanter for seksten medlemsstater for at tarifere en havestue bestående af et tag og tre vægge, der er konstrueret af en aluminiumsramme og glas, som en »præfabrikeret bygning« under pos. 9406, mens repræsentanterne for ni medlemsstater stemte for at tarifere den som en konstruktion af aluminium under pos. 7610. Toldkodeksudvalgets konklusioner stemmer overens med sagsøgerens bemærkninger for den forelæggende ret om, at skure kan have en eller flere åbne sider. Kommissionen og den forelæggende ret er enige i denne vurdering.

27. I lyset af disse bemærkninger er jeg af den opfattelse, at det ikke er nødvendigt for en »præfabrikeret bygning« under pos. 9406 at omslutte et rum på alle sider. Det følger heraf, at jeg er enig i konklusionen fra et flertal i Toldkodeksudvalget om, at en bygning ikke behøver at have fire vægge. Selv om det er korrekt, at de bygninger, der er opført i bestemmelse 4 til kapitel 94, normalt udgør rum, der er lukket på alle sider, udelukker dette ikke, at en »præfabrikeret bygning«, der ikke indeholder et sådant lukket rum, er omfattet af dette begreb. I almindeligt sprogbrug kan en konstruktion udgøre en bygning, selv om den ikke indeholder et lukket rum. I forbindelse med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse er høskure og skure til lufttørring af træ de eksempler, der umiddelbart falder én ind.

¹⁶ – Ibidem, præmis 29.

28. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt en »præfabrikeret bygning« under pos. 9406 skal have en minimumshøjde, skal dette begreb fortolkes i lyset af eksemplerne i bestemmelse 4 til kapitel 94. Med hensyn til begrebet »skure«, kan der argumenteres for, at visse skure måske ikke er af en sådan størrelse, at en person af gennemsnitlig højde kan komme ind i dem oprejst, men at de alligevel ville udgøre en bygning. Eksemplerne i bestemmelse 4 til kapitel 94, som omfatter beboelseshuse eller byggepladsbarakker, kontorer, skoler, forretninger, garager og lignende bygninger, indikerer, at »præfabrikerede bygninger« har karakter af konstruktioner, som en person af gennemsnitlig højde kan komme ind i og bevæge sig rundt i. Det synes at følge heraf, at for at »skure« kan være »præfabrikerede bygninger« i henhold til formålet med bestemmelse 4 til kapitel 94, skal de være af en sådan størrelse, at en person af gennemsnitlig højde kan komme ind i dem og bevæge sig rundt i dem oprejst.

29. Jeg er nået frem til denne konklusion uden at lægge vægt på tre anbringender, som Kommissionen har fremført. For det første er jeg ikke overbevist af argumentet om, at forordning nr. 1655/2005's udelukkelse af et minidrivhus fra pos. 9406 er udtryk for en generel tilgang til højdekravene for en »præfabrikeret bygning«, som ellers ville være omfattet af denne position. Dimensionerne på den genstand, der henvises til, var ca. 50 cm i længden, 24 cm i bredden og 25 cm i højden. Som det fremgår af fotografiet i bilaget til nævnte forordning, der er fremlagt til orientering, ligner denne genstand en glaskasse eller en beholder og kan ikke forveksles med en bygning.

30. For det andet synes forslaget om, at en »præfabrikeret bygning« under pos. 9406 skal have en størrelse, der gør det muligt for en person af gennemsnitlig højde at komme ind i den, fordi de forklarende bemærkninger til den kombinerede nomenklatur foreskriver dette, at være ukorrekt under omstændigheder, hvor denne påstand fremsættes i forbindelse med en henvisning til polytunneller, og skal derfor ikke anses for at være generel praksis.

31. For det tredje er jeg heller ikke overbevist af Kommissionens argument om, at skure til dyr og andre varer beregnet til dyr er omfattet af en anden position i den kombinerede nomenklatur som følge af angivelsen af, at alle varer i kapitel 94 er beregnet til mennesker. Selv om overskrifterne til afsnit og kapitler alene tjener til orientering i overensstemmelse med det første punkt i de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende den kombinerede nomenklatur, henhører kapitel 94, der bl.a. omhandler møbler, sengebunde, puder, lysskilte og navneplader med lys, under afsnit XX i den kombinerede nomenklatur med overskriften »Diverse varer«. Det ligger i sagens natur, at et afsnit, der består af diverse varer, indeholder alle mulige varer. Det forekommer mig vanskeligt, for ikke at sige umuligt, at udlede noget som helst af ordet »diverse«. I forbindelse med denne konklusion bemærker jeg, at Verdenstoldorganisationen i 1977 under pos. 9406 tariferede ti kornsiloer til brug i landbruget, der bestod af flere cirkulære sektioner med faldende diameter, som var fremstillet af træfiberplader og beregnet til samling ved at blive placeret oven på hinanden og holdt sammen af jernrør og ikke var forsynet med mekanisk eller termisk udstyr, som præfabrikerede bygninger af træ¹⁷.

¹⁷ – Disse oplysninger om en tariferingsudtalelse er tilgængelige i Verdenstoldorganisationens harmoniserede varedatabase. Jf. <https://www.wcotradetools.org/en/harmonized-system>. Tariferingsudtalelser har samme status som de forklarende bemærkninger, dog med den forskel, at førstnævnte henviser til specifikke produkter. I dom af 19.11.1974, *Douaneagent der Nederlandse Spoorwegen* (38/75, EU:C:1975:154, præmis 24), bemærkede Domstolen følgende: »Ganske vist er [...] [Verdenstoldorganisationens] tariferingsudtalelser ikke bindende for de kontraherende parter, men de må anses som fortolkningsbidrag, der må tillægges så meget mere vægt, som de hidrører fra en myndighed, der af de kontraherende parter har fået til opgave at sikre ensartethed i fortolkningen og anvendelsen af nomenklaturen.«

32. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse rejser beskrivelsen af kalvehytterne i forelæggelsesafgørelsen spørgsmålet om deres holdbarhed og stabilitet, hvilket, som Kommissionen påpeger, er egenskaber, der bør tages i betragtning ved bestemmelsen af, om konstruktioner skal tariferes som »præfabrikerede bygninger«.

33. Sagsøgeren har også henvist til USA's harmoniserede toldtarif. Pos. 9406, der omhandler præfabrikerede bygninger, indeholder en særlig underposition for »dyrestalde af plast«. Da dennes bestemmelse 4 er næsten identisk¹⁸ med bestemmelsen i det harmoniserede system og den kombinerede nomenklatur, er jeg overbevist om, at den understøtter den opfattelse, at dyrestalde af plast ikke henhører under pos. 9406 i overensstemmelse med denne bestemmelse, og at der kræves en særlig angivelse heraf, for at de kan henhøre under kapitel 94. Den udtrykkelige medtagelse i den amerikanske nomenklatur af dyrestalde af plast som en underposition under pos. 9406 viser blot, at der er en forskel i EU's og USA's tilgang til dette spørgsmål¹⁹.

V. Forslag til afgørelse

34. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Den kombinerede nomenklatur, der er fastsat i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif, som affattet ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 1101/2014 af 16. oktober 2014 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif,

skal fortolkes således, at en præfabrikeret bygning, der henhører under pos. 9406 i denne nomenklatur,

- ikke behøver at omslutte et rum fuldstændigt på alle sider
- skal være tilstrækkelig stor til, at en person af gennemsnitlig højde kan komme derind, og skal indeholde mindst ét område, hvor en sådan person kan gå ind i oprejst, og
- skal være holdbar og stabil.«

¹⁸ – De amerikanske versioner fra 2015 og 2023 har følgende ordlyd: »For the purposes of heading 9406, the expression »prefabricated buildings« means buildings which are finished in the factory or put up as elements, entered together, to be assembled on site, such as housing or worksite accommodation, offices, schools, shops, sheds, garages or similar buildings.« I den amerikanske tekst erstatter ordene »entered together« »presented together«, der fremgår af det harmoniserede system og den kombinerede nomenklatur.

¹⁹ – I den forbindelse erindrer jeg om generaladvokat Jacobs' udtalelse i hans forslag til afgørelse af 28.10.1999, Peacock (C-339/98, EU:C:1999:540, præmis 37): »Domstolen er en domstol for fællesskabsretten. Blandt dens opgaver hører tydeligvis den retlige fortolkning af begreberne i [den kombinerede nomenklatur]. Den er ikke et teknisk organ, der har kompetence til at afgøre tvister, der udelukkende vedrører tekniske spørgsmål, og den bør heller ikke på nogen måde gribe ind i forløbet af tekniske forhandlinger vedrørende indholdet af forskellige positioner i [harmoniserede systemer], hvor personer med den rette ekspertviden vil forsøge at opnå international enighed omkring et tydeligvis ømtåleligt og meget teknisk spørgsmål. Et sådant forløb kan føre til ændringer, der klargør ordlyden af [det harmoniserede system], og er den bedst egnede metode til at opnå en langsigtet løsning af de berørte meningsforskelle. Domstolen kan dog bidrage ved at udtale sig om, hvorledes et givent begreb i [den kombinerede nomenklatur] skal fortolkes på et givent tidspunkt i henhold til fællesskabsretten.«