



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. december 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – forordning (EØF) nr. 2658/87 – fælles toldtarif –
tarifiering – kombineret nomenklatur – pos. 1516 – fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf –
fiskeolie i form af ethylestere – esterificering af fedtsyrer med ethanol –
gennemførelsesforordning (EU) 2019/1661 – gyldighed«

I sag C-388/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af
rechtbank Noord-Holland (retten i første instans i provinsen Noord-Holland, Nederlandene) ved
afgørelse af 27. juni 2023, indgået til Domstolen den 27. juni 2023, i sagen

Golden Omega S.A.

mod

Inspecteur van de Belastingdienst/Douane, kantoor Rotterdam Rijnmond,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz, som fungerende formand for Sjette
Afdeling, samt dommerne A. Kumin (refererende dommer) og I. Ziemele,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Golden Omega S.A. ved skatterådgiverne A.J.C. Lindsen og R.R. Ramautarsing,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og J.M. Hoogveld, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Salyková og F. van Schaik, 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 dels fortolkningen af pos. 1516 i 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), i den affattelse af bilaget, som følger af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018 (EUT 2018, L 273, s. 1) (herefter »KN«), dels gyldigheden af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2019/1661 af 24. september 2019 om tarifiering af visse varer i den kombinerede nomenklatur (EUT 2019, L 251, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Golden Omega S.A. og på den anden side Inspecteur van de Belastingdienst/Douane, kantoor Rotterdam Rijnmond (inspektøren for skatte- og toldmyndigheden i Rotterdam Rijnmond, Nederlandene) (herefter »skattemyndighedens inspektør«) vedrørende tarifieringen i KN af fiskeolie i form af ethylestere og med handelsbetegnelsen »Fish Oil EE 1050«.

Retsforskrifter

Folkeretten

HS

- 3 Det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«) blev udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet, nu Verdenstoldorganisationen (WCO), som blev oprettet ved konventionen om oprettelse af Toldsamarbejdsrådet, undertegnet i Bruxelles den 15. december 1950. HS blev oprettet ved den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, der blev undertegnet i Bruxelles den 14. juni 1983 (*United Nations Treaty Series*, bind 1503, s. 4, nr. 25910 (1988)), 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) (herefter »HS-konventionen«).
- 4 Verdenstoldorganisationen godkender på de i HS-konventionens artikel 8 fastsatte betingelser de forklarende bemærkninger og de tarifieringsudtalelser, som vedtages af HS-udvalget, der er oprettet i medfør af denne konventions artikel 6.
- 5 I henhold til HS-konventionens artikel 3, stk. 1, litra a), forpligter hver af de kontraherende parter sig til at drage omsorg for, at dens toldnomenklatur og statistiske nomenklatur er i overensstemmelse med HS, for det første ved at anvende samtlige positioner og underpositioner i HS, uden tilføjelser eller ændringer, samt de dertil knyttede koder, for det andet ved at anvende de

almindelige tarifieringsbestemmelser vedrørende HS samt alle bestemmelser til de forskellige afsnit, kapitler og underpositioner uden at ændre omfanget heraf, og for det tredje ved at følge nummerordenen i HS.

De af Verdenstoldorganisationen offentliggjorte forklarende bemærkninger

- 6 De forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører kapitel 15 i HS, er affattet således:

»A. Dette kapitel omfatter:

1. [f]edtstoffer og olier, animalske og vegetabiliske, rå, rensede, raffinerede eller på anden måde behandlede ([f.eks.] kogte, svovlbehandlede eller hærdede)
2. [v]isse varer, udvundet af fedtstoffer og olier, især spaltningsprodukter deraf, [f.eks.] rå glycerol
3. [t]ilberedt spisefedt og olie, [f.eks.] margarine
4. [a]nimalsk og vegetabilisk voks
5. [r]estprodukter fra behandling af fedtstoffer og animalsk eller vegetabilisk voks.

Følgende varer er dog undtaget:

[...]

- e. [f]edtsyrer, sure olier fra raffinering, fedtalkoholer, glycerol (bortset fra rå glycerol), tilberedt voks, lægemidler, maling, lakker, sæbe, parfumer, kosmetik og toiletmidler, sulfonerede olier eller andre varer henhørende under afsnit VI

[...]

Animalske og vegetabiliske fedtstoffer og olier, bortset fra spermacetolie og jojobaolie, er estere af glycerol og fedtsyrer, såsom stearin, palmitin og oliesyre.

[...]«

- 7 De forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører pos. 1516 i HS, er sålydende:

»[...]

Denne position omfatter animalske eller vegetabiliske fedtstoffer og olier, der har gennemgået en særlig kemisk omdannelse, som nævnt nedenfor, men som ikke på anden måde er bearbejdede.

Positionen omfatter også fraktioner, som har gennemgået samme behandling som disse animalske eller vegetabiliske fedtstoffer og olier.

[...]

B. Fedtstoffer og olier, inter-esterificerede, re-esterificerede eller elaidiniserede

1. Inter-esterificerede (eller trans-esterificerede) olier. Konsistensen af en olie eller et fedtstof kan gøres fastere ved en passende omlejring af fedtsyreradikalerne i produktets triglycerider. Reaktionen og omlejringen af estrene fremskyndes af katalysatorer.
2. Re-esterificerede fedtstoffer og olier (også kaldet esterificerede fedtstoffer og olier) er triglycerider fremstillet ved direkte syntese mellem glycerol og blandinger af frie fedtsyrer eller sure olier fra raffinering. Fedtsyreradikalernes aflejring i triglyceriderne er anderledes end normalt i naturlige olier.

[...]«

De af HS-udvalget vedtagne tariferingsudtalelser

- 8 Tariferingsudtalelse 1516.10/1, der blev vedtaget af HS-udvalget i forbindelse med 61. session, som blev afholdt i marts 2018, har følgende ordlyd:
 - »1. A product consisting of 90% of re-esterified triglycerides of highly concentrated omega-3 fatty acids EPA (eicosapentaenoic acid) and DHA (docosahexaenoic acid) produced from raw anchovy oil. The remaining 10% of the product consists mainly of mono- and diglycerides. The product contains EPA (400 mg/g) and DHA (300 mg/g). Vitamin E (tocopherol) has been added to the product as an antioxidant. The raw anchovy oil has undergone the manufacturing steps of deacidification, ethyl esterification, distillation, filtration, bleaching, re-esterification and deodorization. The product is presented in barrels and will be used in the manufacture of food supplements.«
- 9 Tariferingsudtalelse 2106.90/36, der blev vedtaget af HS-udvalget i forbindelse med 61. session, som blev afholdt i marts 2018, er sålydende:
 - »36. A product consisting of ethyl esters of highly concentrated omega-3 fatty acids EPA (eicosapentaenoic acid) and DHA (docosahexaenoic acid) produced from raw anchovy oil. Vitamin E (tocopherol) has been added to the product as an antioxidant. The raw anchovy oil has undergone the manufacturing steps of deacidification, ethyl esterification, distillation, filtration, bleaching and deodorization. The product is presented in barrels and will be used in the manufacture of food supplements.«

EU-retten

KN

- 10 Toldtarifiering af varer, der indføres i Den Europæiske Union, fastsættes efter KN. Denne nomenklatur er baseret på HS. KN gengiver HS' positioner og sekscifrede underpositioner, idet kun det syvende og ottende ciffer udgør underinddelinger, der er specifikke for KN.

- 11 De almindelige tarifieringsbestemmelser vedrørende KN, som er indeholdt i del I, afsnit I, afdeling A, i bilag I til forordning nr. 2658/87, er affattet på følgende måde:

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

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.

[...]

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.«

- 12 KN's del II omfatter afsnit III, der indeholder kapitel 15, som har overskriften »Animalske og vegetabiliske fedtstoffer og olier samt deres spaltningsprodukter; tilberedt spise-fedt; animalsk og vegetabilisk voks«, og afsnit IV, der indeholder kapitel 21 med overskriften »Diverse produkter fra fødevareindustrien«.

- 13 KN's kapitel 15 omfatter bl.a. følgende positioner og underpositioner:

»[...]

KN-kode	Varebeskrivelse	Bunden toldsats (%)
[...]	[...]	[...]
1516	Animalske og vegetabiliske fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf, helt eller delvis hydrerede, inter-esterificerede, re-esterificerede eller elaidiniserede, også raffinerede, men ikke på anden måde bearbejdede	
1516 10	– Animalske fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf	
1516 10 10	– – I pakninger af nettovægt 1 kg og derunder	12,8
1516 10 90	– – I andre tilfælde	10,9
[...]	[...]	

[...]«

- 14 KN's kapitel 21 omfatter bl.a. følgende positioner og underpositioner:

»[...]

KN-kode	Varebeskrivelse	Bunden toldsats (%)
[...]	[...]	[...]
2106	Tilberedte fødevarer, ikke andetsteds tariferet	
[...]	[...]	[...]
2106 90	– Andre varer	
[...]	[...]	[...]
2106 90 92	– – – Uden indhold af mælkefedt, sakkarose, isoglukose, glukose eller stivelse, eller med indhold af mælkefedt på under 1,5 vægtprocent, af sakkarose på under 5 vægtprocent, af isoglukose på under 5 vægtprocent, af glukose på under 5 vægtprocent eller af stivelse på under 5 vægtprocent	12,8
[...]	[...]	[...]

[...]«

Gennemførelsesforordning 2019/1661

- 15 Bilaget til gennemførelsesforordning 2019/1661 består af en tabel, som er delt op i tre kolonner. Tabellens kolonne 1 indeholder beskrivelsen af de omhandlede varer, kolonne 2 angiver tarifieringen af disse varer i KN, og kolonne 3 præciserer begrundelsen for denne tarifiering. Hvad angår underposition 2106 90 92 i KN angives følgende i den pågældende tabel:

»[...]

Varebeskrivelse	Tarifiering (KN-kode)	Begrundelse
(1)	(2)	(3)
Et flydende lysegult produkt bestående af 93% fedtsyreethylestere og 7% oligomerer og partielle glycerider. Produktet består af fiskeolie fra fiskearter såsom ansjos, sardin og makrel. Fremstillingsprocessen omfatter raffinering, hydrolyse, ethylesterificering og fraktionering. Under hydrolyse og ethylesterificering omdannes triglyceriderne til fedtsyreethylestere. Produktet er beregnet til videreforarbejdning i fødevare-, foder- og lægemiddelindustrien. Det pakkes og forsendes i en beskyttende atmosfære i metaltønder med en kapacitet på 190 kg.	2106 90 92	Tarifiering i henhold til almindelig tarifieringsbestemmelse 1 og 6 vedrørende [KN], bestemmelse 1b) til kapitel 38 samt teksten til KN-kode 2106, 2106 90 og 2106 90 92. Tarifiering under pos. 1516 er udelukket, da produktet hovedsagelig består af ethylestere fremkommet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol og ikke glycerol. Produktets forarbejdningsgrad overstiger derfor det tilladte niveau under pos. 1516, da kun re-esterificerede triglycerider er omfattet af den position (se også de forklarende bemærkninger til HS, pos. 1516, del B, punkt 2). Desuden er fedtsyreethylestere ikke animalske eller vegetabiliske fedtstoffer og olier (se også de forklarende bemærkninger til HS, kapitel 15, almindelige bemærkninger, del A, andet afsnit). Tarifiering af produktet i kapitel 38 er udelukket, da det har næringsværdi og anvendes ved fremstilling af næringsmidler (se bestemmelse 1b) til kapitel 38]. Produktet tariferes derfor under KN-kode 2106 90 92 som andre tilberedte fødevarer (se også HS-tarifieringsudtalelse 2106.90/3[6]).

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Golden Omega sælger fraktioner af fiskeolie, bl.a. den i form af ethylestere, med handelsbetegnelsen »Fish Oil EE 1050« (herefter »det omhandlede produkt«).
- 17 Den 25. november 2019 tilstillede skattemyndighedens inspektør Golden Omega en bindende tarifieringsoplysning, der vedrørte det omhandlede produkt og var gyldig fra den 25. november 2019 til den 24. november 2022, og hvori inspektøren tariferede dette produkt i underposition 2106 90 92 i KN. Tolden for de produkter, der tariferes i denne underposition, er på 12,8%.

- 18 Idet Golden Omega var af den opfattelse, at det omhandlede produkt i lighed med fiskeolie i form af triglycerider skulle tariferes i underposition 1516 10 90 med anvendelse af en toldsats på 10,9%, indgav selskabet en klage over den bindende tariferingsoplysning af 2019.
- 19 Ved afgørelse af 28. februar 2020 gav skattemyndighedens inspektør afslag på den nævnte klage. Golden Omega har herefter anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved rechtbank Noord-Holland (retten i første instans i provinsen Noord-Holland, Nederlandene), som er den forelæggende ret.
- 20 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skattemyndighedens inspektør den 12. april 2016 havde udstedt en første bindende tariferingsoplysning til Golden Omega, hvori inspektøren havde tariferet det omhandlede produkt i underposition 2106 90 92 i KN. Golden Omega anfægtede denne tarifiering. Ved dom af 3. december 2018 gav den forelæggende ret selskabet medhold og annullerede derfor den bindende tariferingsoplysning, som var blevet udstedt i 2016, idet retsinstanden navnlig fastslog, at den af selskabet foretagne behandling af den rå fiskeolie var omfattet af ordlyden af pos. 1516 i HS. I den nævnte dom fastslog den forelæggende ret, at det omhandlede produkt ikke kunne tariferes i pos. 2106 i HS, for så vidt som det var omfattet af pos. 1516 i HS.
- 21 Den forelæggende ret har ligeledes præciseret, at skattemyndighedens inspektør ikke iværksatte appel til prøvelse af dommen af 3. december 2018. Desuden besluttede denne inspektør i samråd med Europa-Kommissionen at forelægge sagen for Toldkodeksudvalget for så vidt angår tarifieringen af det omhandlede produkt. Efter denne forelæggelse blev gennemførelsesforordning 2019/1661, hvorefter et produkt som det omhandlede produkt skal tariferes i underposition 2106 90 92, vedtaget.
- 22 Golden Omega har for den forelæggende ret gjort gældende, at det omhandlede produkt skal tariferes i pos. 1516 i KN i henhold til de almindelige tariferingsbestemmelser vedrørende KN. I denne henseende er selskabet af den opfattelse, at de fedtstoffer og olier, der er omfattet af denne position, svarer til de animalske fedtstoffer og olier, som dette produkt består af, og at de behandlinger og/eller den forarbejdning, der er omhandlet i denne position, svarer til de processer, som produktet har været genstand for, nemlig raffinering, esterificering og fraktionering. Ifølge selskabet er det uden betydning, at dette produkt ikke er esterificeret med glycerol, men med ethanol. Hvad angår gennemførelsesforordning 2019/1661 er det nævnte selskab af den opfattelse, at Kommissionen har overskredet sine beføjelser, idet den ikke har overholdt den retligt bindende ordlyd af pos. 1516 i KN, og idet den dermed ulovligt har ændret denne positions omfang. Gennemførelsesforordningen er derfor ugyldig.
- 23 Den forelæggende ret deler Golden Omegas opfattelse. Den nævnte retsinstant har navnlig anført, at for så vidt som pos. 1516 i KN vedrører bearbejdning ved »esterificering«, uden at der sondres efter den alkoholtype, som anvendes til dette formål, er det muligt at lægge til grund, at esterificering med ethanol ligeledes er omfattet af denne position. Selv om det – således som det fremgår af de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører kapitel 15 i HS – kan hævdes, at fedtsyreethylestere ud fra et kemisk synspunkt ikke er animalske fedtstoffer, gør en sådan konstatering det desuden ikke muligt at udelukke, at ethylestere, henset til ordlyden af den nævnte position, skal tariferes i denne position. I denne sammenhæng har den forelæggende ret anført, at de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som er nævnt i begrundelsen til gennemførelsesforordning 2019/1661, ikke har bindende virkning, hvorfor de ikke skal tillægges afgørende vægt.

- 24 På denne baggrund har rechtbank Noord-Holland (retten i første instans i provinsen Noord-Holland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal [pos. 1516 i KN] fortolkes således, at den indeholder begrænsninger, der har indvirkning på den måde, hvorpå en animalsk olie esterificeres, og det stof, hvormed esterificeringen foretages, og hvori består disse begrænsninger i givet fald?
 - 2) Skal en animalsk olie som fiskeolie være esterificeret med glycerin for at høre under [pos.] 1516?
 - 3) Skal en animalsk olie som fiskeolie, som er esterificeret med ethanol, udelukkes fra tarifiering i [pos.] 1516?
 - 4) Er det afgørende for besvarelsen af de ovenstående spørgsmål, om [det omhandlede produkt] har undergået de i [pos.] 1516 nævnte bearbejdnings, og ud fra hvilke kriterier skal denne bedømmelse i givet fald foretages?
 - 5) Har besvarelsen af de ovenstående spørgsmål indvirkning på gyldigheden af [gennemførelsesforordning 2019/1661], og i givet fald hvordan?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 25 Indledningsvis skal det bemærkes, at når Domstolen er forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende tarifiering, er dens opgave i højere grad at oplyse den forelæggende ret om de kriterier, ved anvendelse af hvilke denne ret er i stand til at tarifere de pågældende varer korrekt i KN, end selv at foretage en sådan tarifiering. Denne tarifiering følger af en rent faktisk vurdering, som det ikke tilkommer Domstolen at foretage inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse (dom af 15.6.2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, EU:C:2023:492, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Det påhviler følgelig den forelæggende ret at foretage tarifieringen af de omhandlede varer i lyset af Domstolens besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 15.6.2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, EU:C:2023:492, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Desuden skal det bemærkes, at det af fast retspraksis fremgår, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den (dom af 15.6.2023, NOVA TARGOVSKA KOMPANIA 2004, C-292/22, EU:C:2023:492, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at i forbindelse med fremstillingen af det omhandlede produkt bliver raffineret fiskeolie, som har form af triglycerider, ved esterificering forarbejdet til fiskeolie i form af ethylestere. Den forelæggende ret har i denne forbindelse forklaret, at forskellen mellem disse to olier vedrører den type alkohol, der forbinder fedtsyrerne. I sammensætningen af ethylestere er den anvendte alkohol ethanol, mens

den anvendte alkohol i sammensætningen af triglycerider er glycerol. Den forelæggende ret har ligeledes anført, at parterne i hovedsagen er enige om, at fiskeolie i form af triglycerider skal tariferes i pos. 1516 i KN.

- 29 I denne sammenhæng har den forelæggende ret med det første til det fjerde spørgsmål anmodet Domstolen om at oplyse, hvorledes pos. 1516 i KN skal fortolkes med henblik på tarifieringen af fiskeolie i form af ethylestere fremstillet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol, og med det femte spørgsmål ønsker den oplyst, om gennemførelsesforordning 2019/1661 er gyldig, henset til den fortolkning, der skal anlægges af den nævnte position.

Det første til det fjerde spørgsmål

- 30 Med det første til det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om pos. 1516 i KN skal fortolkes således, at den omfatter fiskeolie, der har form af ethylestere, og som er fremkommet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol.
- 31 Det skal bemærkes, at det af almindelig tariferingsbestemmelse 1 vedrørende KN fremgår, at tarifieringen af varer i KN skal ske i henhold til positionsteksterne og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser, idet overskrifter til afsnit, kapitler og underkapitler alene tjener til orientering. Hensynet til retssikkerheden og kontrolmulighederne kræver, at det afgørende kriterium for varers tarifiering i almindelighed skal søges i deres objektive karakteristika og egenskaber, således som disse fremgår af ordlyden af positionen i den nævnte nomenklatur og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser (dom af 5.9.2024, BIOR, C-344/23, EU:C:2024:696, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 I henhold til ordlyden af pos. 1516 i KN omfatter denne position »[a]nimalske og vegetabiliske fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf, helt eller delvis hydrerede, inter-esterificerede, re-esterificerede eller elaidiniserede, også raffinerede, men ikke på anden måde bearbejdede«. Således som Kommissionen har anført, indebærer en sådan formulering, at de produkter, der henhører under den nævnte position, skal kunne anses for at være fedtstoffer, olier eller fraktioner af disse fedtstoffer eller olier.
- 33 I denne henseende bemærkes, at hverken KN eller de forklarende bemærkninger hertil definerer udtrykket »fedtstoffer og olier«.
- 34 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at det af fast retspraksis fremgår, at betydningen og rækkevidden af udtryk, som ikke er defineret i EU-retten, skal fastlægges efter deres normale betydning i sædvanlig sprogbrug, idet der tages hensyn til den sammenhæng, hvori de anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som de udgør en del af (dom af 25.5.2023, Danish Fluid System Technologies, C-368/22, EU:C:2023:427, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Hvad for det første angår den normale betydning i sædvanlig sprogbrug af udtrykket »fedtstoffer og olier« fremgår det af flere ordbøger, at dette udtryk på fransk, tysk og engelsk almindeligvis defineres som fedtstoffer af animalsk eller vegetabilisk oprindelse, der hovedsageligt består af glycerider, dvs. glycerolestere forbundet med fedtsyrer.
- 36 En sådan definition bekræftes i øvrigt af de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører kapitel 15 i HS. I disse forklarende bemærkninger er det nemlig præciseret, at »[a]nimalske og vegetabiliske fedtstoffer og olier, bortset fra spermacetolie og jojobaolie, er estere af glycerol og fedtsyrer«.

- 37 I denne henseende har Domstolen gentagne gange fastslået, at de forklarende bemærkninger til 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 5.9.2024, BIOR, C-344/23, EU:C:2024:696, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Det følger af ovenstående betragtninger, at et karakteristisk træk ved fedtstoffer og olier er, at de hovedsageligt består af glycerolestere og fedtsyrer i form af triglycerider. Et produkt, der hovedsageligt består af ethylestere, som er syntetiserede estere fremkommet ved ethanol og fedtsyrer, er derfor ikke omfattet af pos. 1516 i KN.
- 39 Desuden fremgår det af den nævnte positions ordlyd, at de animalske og vegetabilske fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf kan være »helt eller delvis hydrerede, inter-esterificerede, re-esterificerede eller elaidiniserede, også raffinerede, men ikke på anden måde bearbejdede«. Positionen omfatter således animalske, vegetabilske eller mikrobielle fedtstoffer og olier, som har gennemgået en særlig kemisk omdannelse af en slags, der er anført i den nævnte position, men som ikke på anden måde er bearbejdede.
- 40 For så vidt angår de processer for interesterificering og reesterificering af olier og fedtstoffer, som er relevante inden for rammerne af hovedsagen, bliver det i de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører pos. 1516 i HS, præciseret, hvori den kemiske omdannelse, der opnås ved hjælp af disse processer, består.
- 41 I del B, punkt 1), i de nævnte forklarende bemærkninger er det således med hensyn til »[i]nter-esterificerede (eller trans-esterificerede) olier« angivet, at »[k]onsistensen af en olie eller et fedtstof kan gøres fastere ved en passende omlejring af fedtsyreradikalerne i produktets triglycerider. Reaktionen og omlejringen af estrene fremskyndes af katalysatorer«.
- 42 Hvad angår »[r]e-esterificerede fedtstoffer og olier (også kaldet esterificerede fedtstoffer og olier)« fremgår det af del B, punkt 2), i de nævnte forklarende bemærkninger, at disse »er triglycerider fremstillet ved direkte syntese mellem glycerol og blandinger af frie fedtsyrer eller sure olier fra raffinering. Fedtsyreradikalernes aflejring i triglyceriderne er anderledes end normalt i naturlige olier«.
- 43 Det følger derfor af de nævnte forklarende bemærkninger, at de produkter, der opnås ved disse kemiske processer, altid udgør triglycerider. For at kunne henføres under pos. 1516 i KN efter at have undergået sådanne processer skal disse produkter derfor fortsat opfylde definitionen af »fedtstoffer og olier« som omhandlet i nærværende doms præmis 38 og således hovedsageligt bestå af glycerolestere og fedtsyrer i form af triglycerider. Følgelig kan et produkt, der efter esterificering hovedsageligt består af ethylestere, ikke henføres under den nævnte position.
- 44 Denne fortolkning understøttes i øvrigt af de tarifieringsudtalelser, der blev vedtaget af HS-udvalget i forbindelse med 61. session, som blev afholdt i marts 2018. I den af Verdenstoldorganisationen godkendte tarifieringsudtalelse 1516.10/1 bliver det således for så vidt angår animalske fedtstoffer og olier samt fraktioner deraf præciseret, at det produkt, der skal tariferes i pos. 1516 i HS, bl.a. består af 90% reesterificerede triglycerider af fedtsyrer. I overensstemmelse med den af Verdenstoldorganisationen godkendte tarifieringsudtalelse 2106.90/36 skal et produkt, der består af fedtsyreethylestere, derimod tariferes i pos. 2106 i HS.

- 45 I denne henseende skal det bemærkes, at Verdenstoldorganisationens udtalelser om tarifiering af en vare i HS i forbindelse med denne vares tarifiering i KN udgør vigtige elementer for fortolkningen af omfanget af de forskellige positioner i KN, selv om udtalelserne ikke har bindende retsvirkning (dom af 16.11.2023, Viterra Hungary, C-366/22, EU:C:2023:876, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første til det fjerde spørgsmål besvares med, at pos. 1516 i KN skal fortolkes således, at den ikke omfatter fiskeolie, der har form af ethylestere, og som er fremkommet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol.

Det femte spørgsmål

- 47 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om gennemførelsesforordning 2019/1661 – henset til den fortolkning af pos. 1516 i KN, der er anlagt som svar på det første til det fjerde spørgsmål – skal anses for at være gyldig.
- 48 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det i forbindelse med tvisten i hovedsagen ikke er bestridt, at det omhandlede produkts egenskaber er identiske med egenskaberne ved det produkt, der er angivet i kolonne 1 i den tabel, som er indeholdt i bilaget til denne gennemførelsesforordning.
- 49 Kommissionen begrundede tarifieringen af det i gennemførelsesforordningen omhandlede produkt i underposition 2106 90 92 i KN ved bl.a. at præcisere, at »[t]arifiering [i] pos. 1516 [i] KN» er udelukket, da produktet hovedsagelig består af ethylestere fremkommet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol og ikke glycerol. Produktets forarbejdningsgrad overstiger derfor det tilladte niveau under pos. 1516, da kun re-esterificerede triglycerider er omfattet af den position«. Den nævnte gennemførelsesforordning henviser i sidstnævnte henseende til de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører HS-pos. 1516, del B, punkt 2).
- 50 Gennemførelsesforordning 2019/1661 indeholder endvidere en angivelse af, at »fedtsyreethylestere ikke [er] animalske eller vegetabiliske fedtstoffer og olier«, og henviser i denne forbindelse til de forklarende bemærkninger, der er offentliggjort af Verdenstoldorganisationen, og som vedrører kapitel 15 i HS, almindelige bemærkninger, del A, andet afsnit.
- 51 Henset til besvarelsen af det første til det fjerde spørgsmål er såvel begrundelsen for tarifieringen af det produkt, der er omhandlet i den nævnte gennemførelsesforordning, som selve denne tarifiering således i overensstemmelse med den fortolkning, der skal anlægges af pos. 1516 i KN.
- 52 Det følger heraf, at Kommissionen ved at vedtage den nævnte gennemførelsesforordning hverken ændrede indholdet eller omfanget af denne position og dermed ikke overskred sine beføjelser.
- 53 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål intet har frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden af gennemførelsesforordning 2019/1661.

Sagsomkostninger

- 54 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 nævnte parter 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) Pos. 1516 i 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, i den affattelse af bilaget, som følger af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2018/1602 af 11. oktober 2018,**

skal fortolkes således, at

den ikke omfatter fiskeolie, der har form af ethylestere, og som er fremkommet ved esterificering af fedtsyrer med ethanol.

- 2) Gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål har intet frembragt, som kan rejse tvivl om gyldigheden af Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2019/1661 af 24. september 2019 om tarifiering af visse varer i den kombinerede nomenklatur.**

Underskrifter