



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 8 september 2016*

[Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016]

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamma tulltaxan — Kombinerade nomenklaturen — Klassificering av varor — Tolkning av ett undernummer i Kombinerade nomenklaturen — Direktiv 2008/118/EG — Import av punktskattepliktiga varor — Suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang — Följder av en tulldeklaration i vilken ett felaktigt undernummer i Kombinerade nomenklaturen anges — Oegentligheter under flyttning av punktskattepliktiga varor”

I mål C-409/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Debrecens förvaltnings- och arbetsdomstol, Ungern), genom beslut av den 15 juli 2014 som inkom till domstolen den 28 augusti 2014, i målet

Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça, domstolens vice ordförande A. Tizzano, tillika tillförordnade domare på femte avdelningen, samt domarna A. Borg Barthet (referent), E. Levits, och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 november 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft., genom E. Czeglédi och E. Sieber-Fazakas, ügyvédek,

* Rättegångsspråk: ungerska.

- Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága, genom A. Keresztesi och Gy. Kiss, båda i egenskap av ombud,
- Ungerns regering, genom M. Z. Fehér Miklós och G. Koós, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek och J. Vlácil, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Talabér-Ritz, L. Grønfeldt och F. Tomat, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 4 februari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av undernumren 2401 10 35 och 2403 10 90 i Kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN) som återfinns i bilaga 1 till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 13, s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EU) nr 861/2010 av den 5 oktober 2010 (EUT L 284, 2010, s. 1) (nedan kallad förordning nr 2658/87), och artiklarna 2 b, 4.6, 4.8 och 38 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Schenker Nemzetközi Szállítmányozási és Logisztikai Kft. (nedan kallat Schenker) och Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-Alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága (myndighet för tull- och skattekontroll i Észak-Alföld, som lyder under det statliga skatte- och tullverket, Ungern) (nedan kallad tullmyndigheten) angående tullklassificeringen enligt KN av tobak av sorten *light air cured* och huruvida denna tobak är punktskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

- 3 Tullsamarbetsrådet, sedermera Världstullorganisationen (nedan kallad WCO), inrättades genom en konvention undertecknad i Bryssel den 15 december 1950. Systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (nedan kallat HS) utarbetades av WCO och inrättades genom den internationella konventionen om systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (nedan kallad HS-konventionen), som ingicks i Bryssel den 14 juni 1983. Konventionen godkändes, tillsammans med 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, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 12, s. 3).
- 4 Enligt artikel 3.1 i HS-konventionen förbinder sig varje fördragsslutande part att se till att dess tulltaxenomenklatur och statistiska nomenklaturer överensstämmer med HS, att använda alla nummer och undernummer i HS, utan tillägg eller förändring, samt därtill hörande nummerkoder, och att följa den numeriska ordningsföljden i HS. Varje fördragsslutande part förbinder sig också att tillämpa de allmänna reglerna för tolkningen av HS och alla anmärkningar till avdelningar, kapitel och undernummer i HS samt att inte ändra omfattningen av desamma.

5 WCO godkänner, i enlighet med villkoren i artikel 8 i HS-konventionen, de förklarande anmärkningar och klassificeringsutlåtanden som antagits av HS-kommittén.

6 De förklarande anmärkningarna i HS till nummer 2401 i KN har följande lydelse:

”24.01 – Råtobak; tobaksavfall

2401.10 – Tobak, ostripad

2401.20 – Tobak, helt eller delvis stripad

2401.30 – Tobaksavfall

Detta nummer omfattar:

1. Råtobak i form av hela växter eller blad i färskt tillstånd eller i form av torkade eller fermenterade blad, hela, stripade, rivna, sönderbrutna eller skurna (även till regelbunden form), i sistnämnda fall dock under förutsättning att det inte är fråga om tobak som är färdig för rökning.

Tobaksblad, som är blandade, stripade och såsade med en vätska av lämplig sammansättning huvudsakligen för att förhindra mögelbildning och torkning men också för att aromen skall bevaras, omfattas också av detta nummer.

2. Tobaksavfall, t.ex. avfall från behandlingen av tobaksbladen eller från tillverkningen av tobaksvaror (stjälkar, bladskaff, huvudnerver, avklipp, stoft osv.)

...”

7 De förklarande anmärkningarna i HS till nummer 2403 i KN har följande lydelse:

”24.03 – Andra varor tillverkade av tobak eller tobaksersättning; ’homogeniserad’ eller ’rekonstituerad’ tobak; tobaksextrakt

2403.10 – Röktobak, även innehållande tobaksersättning (oavsett mängden)

— Andra slag:

2403.91 – – ’Homogeniserad’ eller ’rekonstituerad’ tobak

2403.99 – – Andra

Detta nummer omfattar:

1. Röktobak, även innehållande tobaksersättning (oavsett mängden), t.ex. piptobak och cigarettobak;

...”

Unionsrätt

Kombinerade nomenklaturen

8 Tullklassificeringen av varor som importeras till Europeiska unionen regleras i KN.

- 9 Enligt artikel 12.1 i förordning nr 2658/87 ska Europeiska kommissionen varje år genom en förordning anta en fullständig version av KN och av tullsatserna, i deras lydelse efter de åtgärder som har vidtagits av Europeiska unionens råd eller kommissionen. Förordningen ska tillämpas från och med den 1 januari påföljande år.
- 10 Den version av KN som är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet, vilka ägde rum under år 2011, är den som följer av förordning nr 861/2010.
- 11 I de allmänna bestämmelserna för tolkning av KN, vilka återfinns i avsnitt I A i del 1 i KN, föreskrivs följande:

”Vid klassificering av varor enligt [KN] ska 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.

...

2. a) Anges en viss vara i ett HS-nummer ska varan klassificeras enligt detta HS-nummer även när den är inkomplett eller inte färdigarbetad, under förutsättning att varan i detta skick har den kompletta eller färdigarbetade varans huvudsakliga karaktär. En komplett eller färdigarbetad vara (eller en vara som enligt denna regel ska klassificeras som komplett eller färdigarbetad), som föreligger i delar som är avsedda att sättas ihop, ska klassificeras enligt samma HS-nummer som den hopsatta varan.
b) Anges ett visst material eller ämne i ett HS-nummer ska materialet eller ämnet klassificeras enligt detta HS-nummer även i blandning eller förening med andra material eller ämnen. Anges varor av ett visst material eller ämne i ett HS-nummer ska varor som helt eller delvis består av detta material eller ämne klassificeras enligt detta HS-nummer. Klassificeringen av varor som består av mer än ett material eller ämne regleras närmare av regel 3.
3. När vid tillämpning av regel 2 b, eller i annat fall, två eller flera HS-nummer kan komma i fråga för en vara gäller följande:
 - a) Det HS-nummer som har den mest specificerade varubeskrivningen ska tillämpas framför ett HS-nummer som har en mera allmän varubeskrivning. När det i var och en av två eller flera HS-nummer anges endast en del av de material eller ämnen som ingår i en blandning eller i en sammansatt vara eller endast en del av de artiklar som ingår i en sats för försäljning i detaljhandeln, ska dock dessa HS-nummer anses ha lika specificerad varubeskrivning, även om ett av HS-numren ger en fullständigare eller noggrannare beskrivning än något av de andra.
 - b) Blandningar, varor som består av olika material eller är sammansatta av olika beståndsdelar samt varor i satser för försäljning i detaljhandeln vilka inte kan klassificeras med ledning av regel 3 a, ska såvitt möjligt klassificeras som om de bestod av det material eller den beståndsdel som ger blandningen, varan eller satsen dess huvudsakliga karaktär.
 - c) När en vara inte kan klassificeras med ledning av 3 a eller 3 b, ska det HS-nummer tillämpas som står sist av de HS-nummer som skäligen kan komma i fråga.
4. Varor som inte kan klassificeras med ledning av ovanstående, ska klassificeras enligt det HS-nummer som är tillämpligt för närmast liknande vara.

...

6. Klassificeringen av varor enligt de olika undernumren till ett HS-nummer ska 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 ska jämföras med varandra. Vid tillämpningen av denna regel ska anmärkningarna till den berörda avdelningen och det berörda kapitlet också beaktas, om inte omständigheterna kräver annat.”

12 I avsnitt II i KN finns det en avdelning IV som handlar om ”[b]eredda livsmedel; drycker, sprit och ättika; tobak samt varor tillverkade av tobaksersättning”. I denna avdelning finns bland annat kapitel 24, som har rubriken ”Tobak samt varor tillverkade av tobaksersättning”. I kapitel 24 finns följande tulltaxenummer:

”1. Detta kapitel omfattar inte medicinska cigaretter (kapitel 30).

KN-nr	Varuslag	Konventionell tullsats (%)	Extra mängdenhet
1	2	3	4
2401	Råtobak; tobaksavfall		
2401 10	– Tobak, ostripad		
2401 10 35	– – Ljus lufttorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 10 60	– – – Soltorkad tobak av orientalisk typ	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 10 70	– – Mörk lufttorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 10 85	– – Värmetorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 10 95	– – Andra	10 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 20	– –Tobak, helt eller delvis stripad		
2401 20 35	– – Ljus lufttorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 20 60	– – Soltorkad tobak av orientalisk typ	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 20 70	– – Mörk lufttorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 20 85	– – Värmetorkad tobak	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 20 95	– – Andra	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--
2401 30 00	– –Tobaksavfall	11,2 MIN 22 [euro] MAX 56 [euro]/100 kg/net	--

2402	Cigarrer, cigariller och cigaretter av tobak eller tobaksersättning		
2402 10 00	Cigarrer och cigariller innehållande tobak	26	1 000 p/st
2402 20	Cigaretter innehållande tobak		
2402 20 10	Innehållande kryddnejlikor	10	1 000 p/st
2402 20 90	– – Andra	57,6	1 000 p/st
2402 90 00	– Andra slag	57,6	--
2403	Andra varor tillverkade av tobak eller tobaksersättning; 'homogeniserad' eller 'rekonstituerad' tobak; tobaksextrakt		
2403 10	– Röktoak, även innehållande tobaksersättning (oavsett mängden)		
2403 10 10	– – I förpackningar med en nettovikt av högst 500 g	74,9	--
2403 10 90	– – Andra	74,9	--
	– Andra slag		
2403 91 00	– – 'Homogeniserad' eller 'rekonstituerad' tobak	16,6	--
2403 99	– – Andra		
2403 99 10	– – – Tuggtobak och snus	41,6	--
2403 99 90	– – – Andra	16,6	-- "

- 13 I de av kommissionen utarbetade förklarande anmärkningarna till europeiska gemenskapernas kombinerade nomenklatur (EUT C 133, 2008, s. 1), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, anges följande vad avser undernummer 2401 i KN:

”2401 Råtobak; tobaksavfall

Beträffande råtoak hänvisas till de förklarande anmärkningarna till HS, nr 2401, 1.

Med

...

- b) ljus lufttorkad Burleytoak (inbegripet Burleyhybrider) avses toak som torkats med varm luft under naturliga atmosfäriska förhållanden och inte avger röklukt om extra värme eller luft har tillförts. Bladens färg kan variera från ljusbrun till rödaktig. Andra färger och färgkombinationer uppstår ofta till följd av skillnader i mognadsgrad eller odlings- eller torkningsmetoder.

c) ljus lufttorkad Marylandtobak avses tobak som torkats med varm luft under naturliga atmosfäriska förhållanden och inte avger röklukt om extra värme eller luft har tillförts. Bladens färg kan variera från ljusgul till mörkt körsbärsröd. Andra färger och färgkombinationer uppstår ofta till följd av skillnader i mognadsgrad eller odlings- eller torkningsmetoder.

...”

14 De förklarande anmärkningarna till KN angående undernummer 2403 10 90 har följande lydelse:

”Röktobak, även innehållande tobaksersättning (oavsett mängden)

Röktobak är tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning.

Som röktobak anses också tobaksavfall som går att röka och som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning om det inte motsvarar beskrivningen av cigarrer, cigariller och cigaretter (se de förklarande anmärkningarna till undernummer 2402 10 00, 2402 20 10 och 2402 20 90 [i KN]).

Även produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak klassificeras enligt dessa undernummer förutsatt att de motsvarar ovanstående definition, med undantag av produkter som helt består av andra ämnen än tobak och som är avsedda för medicinska ändamål (kapitel 30).

Undernumren omfattar skuren tobak [cut cigarette rag] (färdig tobaksblandning för framställning av cigaretter).”

Tullkodexen

15 Artikel 4.19 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 955/1999 av den 13 april 1999 (EGT L 119, 1999, s. 1) och Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, 2005, s. 13) (nedan kallad tullkodexen) har följande lydelse:

”I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

...

19) uppvisande av varor för tullen: anmälan i föreskriven form till tullmyndigheterna om att varor har anlänt till tullkontoret eller till någon annan plats som angetts eller godkänts av tullmyndigheterna.”

16 I artikel 37 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall underkastas tullövervakning från och med införseln. De får utsättas för tullkontroller enligt gällande bestämmelser.

2. De skall kvarstå under denna övervakning under den tid som krävs för att i förekommande fall fastställa deras tullstatus och i fråga om icke-gemenskapsvaror till dess att deras tullstatus förändras, de förs in i en frizon eller ett frilager eller återexporteras eller förstörs enligt artikel 182, dock utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 82.1.”

17 I artikel 38.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall utan dröjsmål av den person som fört in dem till gemenskapen befordras via den rutt som tullmyndigheterna närmare angivit och enligt deras eventuella anvisningar

- a) till det tullkontor som anvisats av tullmyndigheterna eller till någon annan plats som de anvisat eller godkänt, eller
- b) till en frizon om varorna skall föras in i frizonen direkt
 - sjövägen eller med flyg, eller
 - landvägen utan att passera genom någon annan del av gemenskapens tullområde, om frizonens gräns sammanfaller med landgränsen mellan en medlemsstat och ett tredje land.”

18 I artikel 40 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Varor som införs till gemenskapens tullområde skall visas upp för tullen av den person som inför dem till det området eller, i tillämpliga fall, av den person som tar på sig ansvaret för varornas befordran efter införseln, utom när det gäller varor som befordras med transportmedel som endast passerar genom gemenskapens tullområdes territorialvatten eller luftrum utan att göra uppehåll. Den person som visar upp varorna skall hänvisa till den summariska deklaration eller tulldeklaration som tidigare ingivits för varorna.”

19 I artikel 79 i tullkodexen föreskrivs följande:

”Övergång till fri omsättning skall ge icke-gemenskapsvaror tullstatus som gemenskapsvaror.

Övergången skall medföra att handelspolitiska åtgärder tillämpas, att andra formaliteter för import av varor uppfylls och att lagenliga tullar debiteras.”

20 I artikel 84.1 i tullkodexen föreskrivs följande:

”I artiklarna 85–90 gäller följande:

- a) Då termen *suspensivt arrangemang* används anses den i fråga om icke-gemenskapsvaror gälla
 - extern transitering,
 - lagring i tullager,
 - aktiv förädling enligt ett suspensionssystem,
 - bearbetning under tullkontroll,
 - temporär import

...”

21 I artikel 91 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde av

- a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar och andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder,
- b) gemenskapsvaror, i de fall och på de villkor som fastställs enligt kommittéförfarandet, för att förhindra att varor som omfattas av eller gynnas av exportåtgärder undandras från dessa eller ges otillbörliga fördelar genom dem.

...”

22 I artikel 202 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

- a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor,

eller

- b) olaglig införsel av tullpliktiga varor som finns i en frizon eller ett frilager till en annan del av tullområdet.

I denna artikel avses med olaglig införsel all införsel som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen.

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs.

...”

23 I artikel 204.1 i tullkodexen anges följande:

”En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

- a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänfödda till,

eller

- b) åsidosättande av ett villkor som reglerar hänförandet av varorna till det aktuella tullförfarandet eller beviljandet av en nedsatt importtullsats eller nolltullsats på grund av varornas användning för särskilda ändamål,

såvida det inte kan fastställas att dessa försummelse inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga.”

[Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] Förordning nr 2454/93

24 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] I artikel 186.1 första stycket i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1), i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 312/2009 av den 16 april 2009 (EUT L 98, 2009, s. 3) föreskrivs följande:

”Icke-gemenskapsvaror som uppvisas för tullen ska omfattas av en summarisk deklARATION för tillfällig förvaring enligt tullmyndigheternas instruktioner.”

25 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] I artikel 859 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 444/2002 av den 11 mars 2002 (EUT L 68, 2002, s. 11) föreskrivs följande:

”Följande försummelser skall inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller på tullförfarandet i fråga enligt artikel 204.1 i [tull]kodexen, under förutsättning att

- de inte utgör ett försök att föra bort varorna olagligt från tullens övervakning,
- de inte innebär en uppenbar försumlighet av personen i fråga, och
- alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs:

...

2. För varor som hänförs till ett transiteringsförfarande, bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med användning av förfarandet, om följande villkor är uppfyllda:
 - a) de varor som hänfördes till förfarandet har uppvisats i oförändrat skick för bestämmelsekontoret,
 - b) bestämmelsekontoret har kunnat garantera att varorna efter transiteringen har hänförs till en tullbehandling eller placerats i tillfällig förvaring,

och

- c) om varorna, trots att den i enlighet med artikel 356 fastställda tidsfristen inte har iakttagits och artikel 356.3 inte är tillämplig, har uppvisats för bestämmelsekontoret inom rimlig tid.

...”

Direktiv 2008/118

26 I skäl 7 i direktiv 2008/118 anges följande:

”Eftersom suspensiva förfaranden enligt ... [tullkodexen] ger tillräcklig övervakning när punktskattepliktiga varor omfattas av bestämmelserna i den förordningen är det inte nödvändigt att tillämpa ett särskilt system för punktskatteövervakning under den tid som de punktskattepliktiga varorna omfattas av ett suspensivt tullförfarande i gemenskapen.”

27 Artikel 1.1 c i direktiv 2008/118 har följande lydelse:

”I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

...

- c) Tobaksvaror som omfattas av direktiven 95/59/EG, 92/79/EEG och 92/80/EEG.”

28 Artikel 2 i direktiv 2008/118 har följande lydelse:

”Punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tidpunkten för

- a) tillverkningen, inklusive, i förekommande fall, utvinningen, inom gemenskapens territorium,
- b) införseln till gemenskapens territorium.”

29 I artikel 3.4 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Kapitlen III och IV ska inte tillämpas på punktskattepliktiga varor som omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang.”

30 I artikel 4.6 och 4.8 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”I detta direktiv och dess genomförandebestämmelser avses med

...

6. *suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang* något av de särskilda förfarandena enligt förordning (EEG) nr 2913/92 med anknytning till den tullövervakning som icke-gemenskapsvaror är föremål för vid införsel till gemenskapens tullområde, tillfällig förvaring, frizoner eller frilager samt något av arrangemangen enligt artikel 84.1 a i förordningen,

...

8. *import av punktskattepliktiga varor*: införsel till gemenskapens territorium av punktskattepliktiga varor, såvida inte varorna vid införseln till gemenskapen omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang eller frisläpps från ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt arrangemang.”

31 I artikel 7.2 i direktiv 2008/118 anges följande:

”Frisläppande för konsumtion ska vid tillämpningen av detta direktiv anses föreligga vid

a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande,

...

d) import av punktskattepliktiga varor, även otillåten, såvida inte de punktskattepliktiga varorna omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.”

32 I artikel 33.1 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 36.1 ska punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella syften i en annan medlemsstat för att levereras eller användas där, beläggas med punktskatt som ska tas ut i denna andra medlemsstat.

...”

33 I artikel 38 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”1. När en oegentlighet har begåtts i samband med en flyttning av punktskattepliktiga varor i enlighet med artikel 33.1 eller artikel 36.1 i en annan medlemsstat än den där varorna frisläppts för konsumtion, ska de vara punktskattepliktiga och punktskatten ska tas ut i den medlemsstat där oegentligheten begåtts.

2. Om en oegentlighet har begåtts under flyttning av punktskattepliktiga varor i enlighet med artikel 33.1 eller artikel 36.1 i en annan medlemsstat än den i vilken de frisläppts för konsumtion och när det inte går att avgöra var oegentligheten begåtts, ska oegentligheten anses ha begåtts och punktskatten ska utkrävas i den medlemsstat där oegentligheten konstaterades.

Om det, före utgången av en treårsperiod från den dag då de punktskattepliktiga varorna förvärvades, fastställs i vilken medlemsstat som oegentligheten faktiskt begåtts, ska dock bestämmelserna i punkt 1 tillämpas.

...

4. I denna artikel avses med oegentlighet ett fall som inträffat under en flyttning av punktskattepliktiga varor enligt artikel 33.1 eller artikel 36.1, som inte omfattas av artikel 37, och på grund av vilket en flyttning eller en del av en flyttning av punktskattepliktiga varor inte avslutats i vederbörlig ordning.”

Ungersk rätt

34 I 1 § punkt 1 och 1 § punkt 2 i jövedéki adórol és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII av år 2003 om punktskatt och om särskilda bestämmelser för distribution av punktskattepliktiga varor; nedan kallad lagen om punktskatt) föreskrivs följande:

”1. Såväl tillverkning inom landet som införsel till landet av punktskattepliktiga varor omfattas av punktskatteplikt.

2. För att fullgöra och kontrollera skattskyldigheten krävs

- a) att den punktskattepliktiga varan enbart tillverkas i ett skatteupplag (med undantag för tillverkning som är föremål för tullövervakning),
- b) att den punktskattepliktiga varan som förts in i landet utan att punktskatt erlagts förflyttas till ett skatteupplag eller till en inrättning eller ett lager tillhörande en användare som inte är skattskyldig – med undantag för varor som är föremål för tullövervakning eller som importerats för att sändas till en registrerad näringsidkare – och
- c) att den punktskattepliktiga vara för vilken punktskatt ej erlagts endast – med undantag för varor som är föremål för tullövervakning – förvaras eller lagras i ett skatteupplag eller en inrättning eller ett lager tillhörande en användare som inte är skattskyldig.”

35 I 3 § punkt 1 i lagen om punktskatt föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i denna lag ska tillämpas på skatt som ska erläggas för punktskattepliktiga varor, på mervärdesskatt avseende tillverkad tobaksvaror, på tillverkning och distribution av punktskattepliktiga varor och på andra frågor rörande punktskatter.”

36 I 3 § punkt 2 g i lagen om punktskatt föreskrivs det att tobaksvaror är punktskattepliktiga varor.

37 7 § i nämnda lag innehåller följande definitioner:

”2. Import av en punktskattepliktig vara: införsel i landet, direkt från ett tredjeland eller via en eller flera medlemsstater, av en punktskattepliktig vara. Sådan import ska anses ske vid tidpunkten för den avstämpling av tullförfarandet som leder fram till att varan i fråga övergår till fri omsättning i enlighet med tullagstiftningen, om varan i fråga har förts in i landet inom ramen för ett tullförfarande.

7/I. Otillåten avvikelse från ett uppskovsförfarande: handling eller omständighet som med avseende på punktskattepliktiga varor som omsätts under ett gemenskapsrättsligt uppskovsförfarande inte medför undantag från den uppskjutna skyldigheten att fastställa och betala skatten enligt 21 § punkt 1 eller 26/B § punkt 3.

22. Övergång till fri omsättning: utförelse av en punktskattepliktig vara från ett skatteupplag i en medlemsstat eller från en inrättning tillhörande en användare som inte är skattskyldig – med undantag av om varan är avsedd att sändas till ett skatteupplag, ett skatteupplag i en medlemsstat, en näringsidkare som är registrerad i en annan medlemsstat, en tredjestat eller en användare som inte är skattskyldig; mottagande av en punktskattepliktig vara av en registrerad näringsidkare; grossistförsäljning av vin av druvor av tillverkaren i ett skatteupplag; tullformalitet som leder fram till att en punktskattepliktig vara som förts in från ett tredjeland övergår till fri omsättning, i enlighet med tullagstiftningen, eller åtgärd av tullmyndigheten som innebär att den punktskattepliktiga varan ska anses ha övergått till fri omsättning i enlighet med tullagstiftningen, under förutsättning att den punktskattepliktiga varan efter tullformaliteten eller åtgärden inte lagras i ett skatteupplag eller i [en inrättning tillhörande] en användare som inte är skattskyldig, eller att en registrerad speditör skickar den till någon av de bestämmelseorter som anges i 18 § punkt 1, till vilka det hänvisas i 18 § punkt 2.”

38 I 8 § punkt 1 i lagen om punktskatt anges följande:

”Om inte något annat föreskrivs i förevarande lag uppkommer punktskatteplikt

- a) när den punktskattepliktiga varan tillverkas inom landet, och
- b) när den punktskattepliktiga varan importeras.”

39 I 15 § punkt 2 i lagen om punktskatt föreskrivs följande:

”Punktskatt ska tas ut

- a) vid olaglig tillverkning av en punktskattepliktig vara utanför ett skatteupplag,
- b) vid införskaffande, innehav, transport, användning eller distribution av en punktskattepliktig vara som tillverkats olagligt utanför ett skatteupplag eller som förts in eller mottagits olagligt i landet från ett tredjeland eller från en medlemsstat, med undantag av om det rör sig om en fysisk person som inte bedriver en verksamhet som enskild näringsidkare med den punktskattepliktiga varan och som styrker att det av omständigheterna i det enskilda fallet utan tvekan framgår att han lagligen förvärvade den punktskattepliktiga varan.”

40 I 48 § punkt 1 i lagen om punktskatt anges följande:

”Bestämmelserna i tullagstiftningen ska tillämpas i enlighet med bestämmelserna i förevarande lag på punktskattepliktiga varor som importeras från tredje land när de fortsatt är att betrakta som icke-gemenskapsvaror, och, vad gäller uppfyllandet av de formaliteter som föreskrivs i tullagstiftningen, på punktskattepliktiga varor som importeras från de territorier som anges i 7 § 3 a led ab, samt på de punktskattepliktiga varor som inte beskattats som ska transporteras ut ur landet till ett tredjeland.”

41 Enligt 114 § punkt 1 i samma lag ska en fysisk person – med undantag av en enskild näringsidkare som bedriver en verksamhet med de punktskattepliktiga varorna – ”som innehar, transporterar, saluför eller använder en punktskattepliktig vara som inte har tillverkats i ett skatteupplag eller, om det rör sig om import, som inte har tullklarats” betala ett skattetillägg för punktskatt som står i proportion till kvantiteten av varorna i fråga.

- 42 Enligt 114 § punkt 2 i lagen om punktskatt ska följande anses omfattas av punkt 1: ”varje punktskattepliktig vara vars innehavare, transportör, saluförare eller användare inte med en faktura, en förenklad faktura, ett följedokument för varan, ett dokument avseende försäljning av vin i bulk, ett förenklat följedokument, ett tulldokument eller på annat vederhäftigt sätt kan styrka att han har betalat skatten eller att varan omsätts under ett punktskatteuppskov.”
- 43 I 114 § punkt 4 i lagen om punktskatt föreskrivs det att när en ekonomisk aktör – med undantag av en enskild näringsidkare som inte bedriver en ekonomisk verksamhet med den punktskattepliktiga varan – bedriver någon av de verksamheter som anges i 114 § punkt 1 a och b, ska han betala ett skattetillägg för punktskatt som beräknas på två gånger den grund för skattetillägg som anges i punkt 3, eller på fem gånger denna grund om det rör sig om kommersiella kvantiteter.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 44 Schenker är ett bolag med säte i Ungern som tillhandahåller tullombuds- och logistiktjänster. Den 21 januari 2011 gav Nyíregyháza Logisztik Centrum Kft., ett bolag registrerat i Ungern, Schenker i uppdrag att på grund av utrymmesbrist ta två laster med tobaksvaror ”i tillfällig förvaring”. Därefter tog Schenker ytterligare två laster med tobaksvaror ”i tillfällig förvaring”.
- 45 Tobakslasterna hade förts in i Europeiska unionen via Slovenien, och bestämmelselandet var Ukraina. Enligt följedokumentet hade de fyra aktuella tobakslasterna kommit till Ungern inom ramen för extern gemenskapstransitering ”T1” enligt tullkodexen.
- 46 Tulldokumentet ”T1” innehöll KN-numret 2401 10 35 (”Tobak, ostripad: Ljus lufttorkad tobak”) vilket inte är en punktskattepliktig vara.
- 47 Efter att de aktuella varorna lossats överförde Schenker tobakslasterna till ”tillfällig förvaring”.
- 48 Den 1 februari 2011 överlämnades en av containrarna till Nyíregyháza Logisztik Centrum Kft. och den 8 mars 2011 lagrade Schenker de övriga tre containrarna i sitt godkända offentliga tullager ”kategori A” i Debrecen (Ungern).
- 49 Den 20 april 2011 gjorde Nemzeti Adó és Vámhivatal Hajdú-Bihar Megyei Vám és Pénzügyőri Igazgatósága (Tull- och skattemyndigheten i provinsen Hajdú-Biharregionen, som hör till det statliga tull- och skatteverket) (nedan kallad förvaltningsmyndigheten i första instans) en stickprovskontroll av de tre containrarna.
- 50 Inspektörerna från förvaltningsmyndigheten i första instans valde slumpmässigt ut tre lådor bland de icke-gemenskapsvaror som var föremål för tullövervakning i tullagret och som hade lagrats i lådor som förslutits med spännband och tejp. Efter att ha öppnat lådorna konstaterade inspektörerna, på grundval av de organoleptiska egenskaperna hos varan som fanns i dessa lådor, att det inte rörde sig om ”tobak, ostripad”, vilket angavs i dokumentet, utan om skuren tobak. Nämda vara skulle således inte klassificeras enligt undernummer 2401 10 35 i KN.
- 51 Därefter kontrollerades samtliga 1 260 kartonger som lasten innehöll och förvaltningsmyndigheten i första instans konstaterade att samtliga kartonger innehöll skuren tobak, med en sammanlagd nettovikt av 37 800 kg enligt lagerhandlingarna.
- 52 Dessa 37 800 kg skuren tobak ställdes under tullkontroll den 22 april 2011.
- 53 Den 5 maj 2011 togs stickprover av tobaken i enlighet med tillämpliga bestämmelser om provtagning.

- 54 Efter att ha undersökt varans externa organoleptiska egenskaper drog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szakértői Intézet (det statliga tull- och skatteverkets provningsinstitut, Ungern) (nedan kallat provningsinstitutet) följande slutsatser:
- ”Varuprovet består av skuren tobak i olika storlekar, ljusbrun och mörkbrun, i små korn och med en lukt som är karaktäristisk för tobaksprodukter. Varuprovet utgörs huvudsakligen av tunna men långa strängar. Vidare innehåller varuprovet en stor mängd korn med en relativt stor diameter och bland dessa rester av skaft. Längst ner i säcken med provet fanns också tobak i pulverform.”
- 55 I provtagningsprotokollet anges följande:
- ”Provets utseende och form: – i lösvikt, agglomererad, packad i kartonger som är klädda med plast invändigt;
- nettovikt för en kartong: 30 kg.”
- 56 Provningsinstitutet undersökte även hur fint skuren tobaken var och angav följande i utlåtandet: ”I det undersökta provet har mer än 25 viktprocent av tobakspartiklarna skurits finare än 1 mm.”
- 57 Efter att ha testat den undersökta varan drog provningsinstitutet slutsatsen att varuprovet i fråga utgjordes av ”rökfärdig tobak”.
- 58 Efter det att provningsinstitutet lämnat sin rapport ansåg förvaltningsmyndigheten i första instans att varan i containern var finskuren röktobak, det vill säga en vara som är punktskattepliktig.
- 59 Förvaltningsmyndigheten i första instans slog även fast att eftersom det i följedokumentet för den punktskattepliktiga varan angavs ett KN-nummer som inte överensstämde med klassificeringen av den verkliga varan i Kombinerade nomenklaturen, var dessa följedokument inte ägnade att styrka varans ursprung som punktskattepliktig vara.
- 60 Genom beslut nr 5214-9/2011 av den 21 juni 2011 påförde därför förvaltningsmyndigheten i första instans Schenker ett skattetillägg för punktskatten som uppgick till 1 485 540 000 HUF (cirka 4 732 052,83 euro). Enligt motiveringen till beslutet hade Schenker brutit mot lagen om punktskatt genom att förvara, lagra och inneha en punktskattepliktig vara utan att ha erlagt föreskriven skatt och utan att ha styrkt varans ursprung och härkomst.
- 61 Efter det att Schenker överklagat detta beslut fastställde tullmyndigheten genom sitt beslut nr 2177-18/2012 av den 28 mars 2012, beslutet från förvaltningsmyndigheten i första instans.
- 62 Schenker överklagade detta beslut till Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Debrecens förvaltnings- och arbetsdomstol, Ungern) och anförde att beslutet var rättsstridigt av flera olika skäl.
- 63 Schenker gjorde gällande att tullmyndigheten gjorde fel när den klassificerade den omtvistade varan enligt undernummer 2403 10 90 i kapitel 24 i KN.
- 64 Vidare bestred Schenker att den omtvistade varan kan omfattas av tillämpningsområdet för lagen om punktskatt, eftersom varan enligt Schenker inte har övergått till fri omsättning.
- 65 Schenker anförde även att den aktuella varan ska anses omfattas av ett suspensivt tullförfarande även om det KN-nummer som anges i följedokumentet inte motsvarar beskrivningen i det undernummer i KN som varan egentligen faller under.

- 66 Enligt ett expertutlåtande som Schenker inkommit med omfattar tulltaxenummer 2401 i KN inte endast ostripad tobak, utan det är också möjligt att klassificera hackade eller skurna tobaksblad enligt detta nummer, om dessa kräver ytterligare industriell beredning. Enligt detta utlåtande är tillämpningen av tulltaxenummer 2401 i KN inte rättsstridig, trots att varan i sin helhet är skuren, eftersom denna vara kräver en ytterligare beredning och därmed kan klassificeras enligt undernummer 2401 30 00 i KN.
- 67 Tullmyndigheten yrkade, vad gäller talan i sak, att överklagandet skulle ogillas. Enligt tullmyndigheten kunde varan inte anses ha tullklarerats, eftersom den i de medföljande transportdokumenten hade angetts vara "ostripad tobak" med tulltaxenummer 2401 10 3510 i KN, trots att den aktuella varan i själva verket borde klassificeras som förpackningar med "finskuren rökto bak" med ett nettoinnehåll överstigande 500 gram, i tulltaxenummer 2403 10 9000 i KN, och att det som angetts i transportdokumentet för den omtvistade varan således inte överensstämde med verkligheten.
- 68 Enligt tullmyndigheten kunde dessa följedokument inte styrka eller göra sannolikt ursprunget för den vara som fanns hos Schenker.
- 69 Mot denna bakgrund beslutade Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Debrecens förvaltnings- och arbetsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- "1. Ska beskrivningen av tullvaran med benämningen 'Ljus lufttorkad tobak' enligt KN-nummer 2401 10 35 i kapitel 24 (Tobak samt varor tillverkade av tobaksersättning) i förordning (EU) nr 861/2010, tolkas på så sätt att den endast omfattar lufttorkad ostripad tobak
- som innehåller hela blad från tobaksplantan,
 - som inte har skurits, pressats eller agglomererats,
 - som förutom lufttorkningen, betraktad som en typ av 'bearbetning', inte medger att lufttorkad ostripad tobak enligt KN-nummer 2401 10 35 genomgår någon annan bearbetning (till exempel att avlägsna skaften eller att skära eller agglomerera bladen), och
 - som inte är av sådan beskaffenhet att den kan rökas?
2. Ska begreppet 'suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang' i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, tolkas på så sätt att det även omfattar fall där en tullvara (punktskattepliktig vara) befinner sig i extern transitering, tillfällig förvaring eller tullager tillsammans med följedokument där fel tulltaxenummer (KN-nummer [2401 10 35] i stället för KN-nummer [2403 10 9000]) men rätt kapitel [i KN] (närmare bestämt kapitel 24 – tobak) har angetts och där alla andra uppgifter i dokumenten (containernummer, kvantitet, nettovikt) är riktiga och förseglingarna inte har brutits?
- (Med andra ord, är det tillåtet att besluta att en viss vara inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang när rätt kapitel i Gemensamma tulltaxan men fel tulltaxenummer har angetts i varans följedokument).
3. Ska begreppet 'införsel' i artikel 2 b i direktiv 2008/118, och begreppet 'import av punktskattepliktiga varor' i artikel 4.8 i samma direktiv tolkas på så sätt att de även omfattar fall där tulltaxenumret för den verkliga varan som befinner sig i extern transitering inte överensstämmer med det tulltaxenummer som anges i dess följedokument, samtidigt som den verkliga varans kapitelnummer (i det aktuella fallet kapitel 24 – tobak), kvantitet och nettovikt överensstämmer med uppgifterna i följedokumentet?

4. Utgör omständigheterna i det nationella målet en 'oegentlighet' i den mening som avses i artikel 38 i direktiv 2008/118, om varan omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang och det i dess följedokument anges ett felaktigt KN-nummer enligt bilaga I till förordning nr 2658/87?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 70 Domstolen erinrar för det första om att dess uppgift, inom ramen för en begäran om förhandsavgörande i fråga om tullklassificering, snarare består i att ge den nationella domstolen vägledning i fråga om de kriterier vars tillämpning leder till en riktig klassificering i KN av de aktuella varorna, än i att själv utföra klassificeringen, i synnerhet som domstolen inte nödvändigtvis förfogar över alla uppgifter som är oundgängliga för klassificeringen. Den nationella domstolen har under alla omständigheter bättre förutsättningar att göra klassificeringen (dom av den 7 november 2002, Lohmann och Medi Bayreuth, C-260/00–263/00, EU:C:2002:637, punkt 26, och dom av den 16 februari 2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, punkt 23).
- 71 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att klassificera de produkter som är i fråga i det nationella målet mot bakgrund av domstolens svar på de tolkningsfrågor som ställts.
- 72 Domstolen påpekar för det andra att det följer av fast rättspraxis att enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits (dom av den 17 juli 1997, Krüger, C-334/95, EU:C:1997:378, punkterna 22 och 23, och dom av den 4 oktober 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punkt 57).
- 73 I det aktuella fallet framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen i själva verket vill få klarhet i hur nr 2401 och 2403 i KN ska tolkas när det gäller tullklassificering av en vara som har sådana kännetecken som de som är aktuella i det nationella målet.
- 74 Den hänskjutande domstolen får således anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida förordning nr 2658/87 ska tolkas på så sätt att en vara, som den i det nationella målet, omfattas av nr 2401 i KN, och närmare bestämt undernummer 2401 10 35 eller 2401 30 00 i KN, eller av nr 2403 i KN, och i förevarande fall undernummer 2403 10 90 i KN.
- 75 För att besvara denna fråga ska för det första understrykas att de allmänna bestämmelserna för tolkningen av KN föreskriver att klassificeringen av varorna ska bestämmas med ledning av lydelsen av numren i KN och av anmärkningarna till avdelningarna eller kapitlen samt att lydelsen av avdelningarnas, kapitlens eller underkapitlens rubriker endast är vägledande (dom av den 11 juni 2015, Baby Dan, C-272/14, EU:C:2015:388, punkt 25).
- 76 För det andra framgår av fast rättspraxis att det avgörande kriteriet för tullklassificering av varor, av hänsyn till rättssäkerheten och i syfte att underlätta kontroll, i allmänhet ska vara varornas objektiva kännetecken och egenskaper, såsom de definieras i texten till numret i KN och i anmärkningar till avdelningar och kapitel (se, bland annat, dom av den 16 september 2004, DFDS, C-396/02, EU:C:2004:536, punkt 27, dom av den 15 september 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 47, och dom av den 15 februari 2007, RUM, C-183/06, EU:C:2007:110, punkt 27).

- 77 Vad gäller de förklarande anmärkningarna till HS utgör dessa, även om de inte är bindande, viktiga hjälpmedel för att säkerställa en enhetlig tillämpning av den gemensamma tulltaxan och ger i denna egenskap giltiga tolkningsdata för densamma (dom av den 18 juni 2009, Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, punkt 25, och dom av den 20 juni 2013, Agroferm, C-568/11, EU:C:2013:407, punkt 28). Detsamma gäller de förklarande anmärkningarna till KN (se dom av den 16 juni 1994, Develop Dr. Eisbein, C-35/93, EU:C:1994:252, punkt 21, och dom av den 14 april 2011, British Sky Broadcasting Group och Pace, C-288/09 och C-289/09, EU:C:2011:248, punkt 92).
- 78 För att klassificera en vara enligt rätt tulltaxenummer kan varans avsedda användning utgöra ett objektiva kriterium för klassificering under förutsättning att den följer naturligt av varan och detta kan konstateras på grundval av varans objektiva kännetecken och egenskaper (se dom av den 4 mars 2004, Krings, C-130/02, EU:C:2004:122, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 79 Av beslutet om hänskjutande framgår att den omtvistade varan består av skuren tobak i olika storlekar. Den utgörs huvudsakligen av tunna men långa strängar, men innehåller även en ganska stor mängd korn med en relativt stor diameter och bland dessa finns rester av skaft samt tobak i pulverform. I beslutet om hänskjutande anges även att det rör sig om "rökfärdig tobak".
- 80 Eftersom Schenker har gjort gällande att varan omfattas av nr 2401 i KN är det lämpligt att ange vilka kännetecken en vara ska ha för att omfattas av detta tulltaxenummer.
- 81 Enligt sin ordalydelse omfattar nr 2401 i KN "Råtobak; tobaksavfall".
- 82 Vad gäller "råtobak" hänvisar de förklarande anmärkningarna till KN angående nr 2401 i KN till punkt 1 i de förklarande anmärkningarna till HS angående detta tulltaxenummer. I sistnämnda förklarande anmärkningarna anges att det aktuella tulltaxenumret omfattar råttobak i form av hela växter eller blad i färskt tillstånd eller i form av torkade eller fermenterade blad, hela, stripade, rivna, sönderbrutna eller skurna (även till regelbunden form), i sistnämnda fall dock under förutsättning att det inte är fråga om tobak som är färdig för rökning.
- 83 Vad gäller "tobaksavfall" anges i punkt 2 i de förklarande anmärkningarna till HS angående nr 2401 i KN att detta begrepp omfattar avfall från behandlingen av tobaksbladen eller från tillverkningen av tobaksvaror (stjälkar, bladskaft, huvudnerver, avklipp, och stoft).
- 84 Av beslutet om hänskjutande framgår att den vara som är aktuell i det nationella målet utgörs av beståndsdelar som kan kvalificeras som "tobaksavfall", men att varan samtidigt utgör "rökfärdig tobak". För att kunna klassificera denna vara är det således nödvändigt att i enlighet med vad som föreskrivs i punkt 3 b i de allmänna bestämmelserna för tolkning av KN fastställa vilken av dess beståndsdelar som ger varan dess huvudsakliga karaktär, vilket kan ske genom en bedömning av huruvida varan behåller sina karaktäristiska egenskaper om en eller flera av dess beståndsdelar avlägsnas (se dom av den 18 juni 2009, Kloosterboer Services, C-173/08, EU:C:2009:382, punkt 31).
- 85 Såsom anges i punkt VIII i den förklarande anmärkningen till HS beträffande den regel som finns i 3 b i de allmänna bestämmelserna för tolkning av KN, kan likaså den faktor som bestämmer den huvudsakliga karaktären, alltefter varuslaget, framgå av exempelvis materialets eller beståndsdelens beskaffenhet, volym, kvantitet, vikt eller värde eller av betydelsen av ett material som ingår i en vara i förhållande till varans användning.
- 86 I förevarande fall anges i beslutet om hänskjutande att den aktuella varan inte utgörs av torkade tobaksblad i naturligt tillstånd, utan vid en samlad bedömning utgörs av rökfärdig tobak. Eftersom den hänskjutande domstolen anser att förekomsten av tobaksavfall inte utgör hinder för att varan vid en samlad bedömning utgör rökfärdig tobak kan denna vara inte omfattas av nr 2401 i KN.

- 87 Enligt de förklarande anmärkningarna i HS till nummer 2403 i KN inbegriper det tulltaxenumret rökto­bak.
- 88 Närmare bestämt anges i de förklarande anmärkningarna till KN, vad gäller undernummer 2403 10 90, att rökto­bak är skuren to­bak som går att röka utan ytterligare industriell beredning.
- 89 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 60 i sitt förslag till avgörande är det för avgränsningen mellan råto­bak och bearbetad to­bak avgörande huruvida to­baken kan betecknas som "rökfärdig to­bak".
- 90 Det avgörande kriteriet för att klassificera en vara enligt nr 2403 KN snarare än enligt nr 2401 KN är följaktligen, såsom den ungerska regeringen har påpekat, huruvida bladen har varit föremål för en bearbetning i sådan grad att det är fråga om en bearbetad to­bak som kan konsumeras utan ytterligare industriell beredning.
- 91 Såsom framgår av punkt 78 i förevarande dom har den hänskjutande domstolen angett att varan i det nationella målet består av rökfärdig to­bak, som dessutom är i lösvikt, agglomererad och packad i kartonger som är klädda med plast invändigt, med en nettovikt per kartong på 30 kg. Under dessa förhållanden omfattas varan således av undernummer 2403 10 90 i KN.
- 92 Undernumret 2403 10 10 i KN gäller nämligen varor i "förpackningar med en nettovikt av högst 500 g".
- 93 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Förordning nr 2658/87 ska tolkas på så sätt att en vara, som den i det nationella målet, som består av rökto­bak inte omfattas av nr 2401 i KN, trots förekomsten av to­baksavfall, när detta avfall inte hindrar att den aktuella varan används för rökning. En sådan vara kan emellertid omfattas av nr 2403 i KN, och närmare bestämt undernummer 2403 10 90 i KN, när den är i lösvikt, agglomererad och packad i kartonger klädda med plast invändigt med en nettovikt på 30 kg.

Den andra och den tredje frågan

- 94 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida begreppet "suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang" i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, ska tolkas på så sätt att det är tillåtet att besluta att en viss vara inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang när rätt kapitel i Gemensamma tulltaxan, men fel tulltaxenummer, har angetts i varans följedokument samt huruvida artiklarna 2 b och 4.8 i direktiv 2008/118 ska tolkas på så sätt att det i ett sådant fall ska anses ha skett en införsel av nämnda vara.
- 95 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av artikel 2 b i direktiv 2008/118 följer att punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tidpunkten för införseln till unionens territorium.
- 96 Det ska först undersökas huruvida en sådan vara som den i det nationella målet har varit föremål för en "införsel" i den mening som avses i artikel 2 b i direktiv 2008/118.
- 97 I artikel 4.8 definieras "import av punktskattepliktiga varor" som införsel till unionens territorium av punktskattepliktiga varor, såvida inte varorna vid införseln till unionen omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang eller frisläpps från ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt arrangemang.

- 98 Enligt artikel 4.6 i direktiv 2008/118 förstås med ”suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang” något av de särskilda förfarandena enligt tullkodexen med anknytning till den tullövervakning som icke-gemenskapsvaror är föremål för vid införsel till unionens tullområde, tillfällig förvaring, frizoner eller frilager samt något av arrangemangen enligt artikel 84.1 a i tullkodexen.
- 99 Det framgår av beslutet om hänskjutande att varorna i det nationella målet visades upp för tullen i Slovenien när de fördes in till unionens tullområde och att de kom till Ungern inom ramen för extern transitering, där de placerades i tillfällig förvaring, och därefter i tullager.
- 100 Efter det att de fördes in till unionens tullområde har dessa varor således hänförs till ett ”suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang” i den mening som avses i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, som hänvisar till artikel 84.1 a i tullkodexen.
- 101 Det ska i förevarande fall undersökas huruvida angivandet av ett felaktigt tulltaxenummer i en summarisk deklaration för tillfällig lagring medför att nämnda varor inte längre omfattas av det suspensiva tullförfarandet eller suspensiva tullarrangemanget, och i förekommande fall medför att det uppkommer en tullskuld enligt artiklarna 202 och 204 i tullkodexen, samt att punktskattskyldighet inträder.
- 102 Vad gäller artikel 202 i tullkodexen definieras i denna ”olaglig införsel” som all införsel till unionens tullområde av tullpliktiga varor eller av tullpliktiga varor som finns i en frizon eller ett frilager till en annan del av tullområdet, som strider mot artiklarna 38–41 och artikel 177 andra strecksatsen i tullkodexen. (dom av den 3 mars 2005, Paposmedov m.fl., C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 25).
- 103 Olaglig införsel utgörs således av sådan import av varor som innebär åsidosättande av följande steg som föreskrivs i tullkodexen. För det första ska, enligt artikel 38.1 i tullkodexen, varor som förs in till unionens tullområde utan dröjsmål befordras antingen till det tullkontor som anvisats eller till en frizon. För det andra ska varorna, enligt artikel 40 i tullkodexen, uppvisas för tullkontoret när de anländer dit. Uppvisande av varor för tullen definieras i artikel 4.19 i tullkodexen som anmälan i föreskriven form till tullmyndigheterna om att varor har anlånt till tullkontoret eller till någon annan plats som angetts eller godkänts (dom av den 3 mars 2005, Paposmedov m.fl., C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 26).
- 104 Domstolen har, när den tolkat artiklarna 40 och 43–45 i tullkodexen, funnit att uppvisandet av varor för tullen innefattade en motsvarande skyldighet att kort tid därefter inge en summarisk deklaration eller att inom samma frist fullgöra de formaliteter som krävs för att hänföra de aktuella varorna till en godkänd tullbehandling, det vill säga, om det hade begärts att varorna skulle hänföras till ett tullförfarande, att avge en tulldeklaration. I synnerhet framgick det av själva lydelsen av artikel 43 andra stycket i tullkodexen att dessa båda steg i princip skulle utföras samtidigt. Den frist som tullmyndigheterna kunde medge för att inge handlingarna löpte nämligen ut den första vardagen efter den dag då varorna uppvisats för tullen. Enligt artikel 44.1 i tullkodexen skulle den summariska deklarationen dessutom innehålla de uppgifter som krävs för varornas identifiering (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2005, Paposmedov m.fl., C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 30).
- 105 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] Förvisso har artiklarna 43–45 i tullkodexen upphävts genom förordning nr 648/2005. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 122 i sitt förslag till avgörande är emellertid kopplingen mellan uppvisandet för tullen i den mening som avses i artikel 40 i tullkodexen och den summariska deklarationen numera uttryckligen föreskriven i artikel 186.1 första stycket i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 312/2009.
- 106 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] Mot denna bakgrund finner domstolen att om det uppvisande av varor för tullen som föreskrivs i artikel 40 i tullkodexen åtföljs av ett ingivande av en summarisk deklaration för tillfällig lagring i den mening som avses i artikel 186 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 312/2009, som innehåller en beskrivning av ett varuslag

som inte alls motsvarar de verkliga förhållandena, har det inte skett någon anmälan till tullmyndigheterna om att varor har anlant i den mening som avses i artikel 4.19 i tullkodexen. Om det i denna deklaration inte hänvisas till en betydande del av de varor som har uppvisats för tullen, ska varorna anses ha införts olagligt (se, analogt, dom av den 3 mars 2005, Paposmedov m.fl., C-195/03, EU:C:2005:131, punkt 31).

- 107 Det framgår härvidlag av beslutet om hänskjutande att i det nationella målet innehöll den summariska deklarationen de uppgifter som krävs för varornas identifiering, i motsats till vad som var fallet i det mål som avgjordes genom dom av den 3 mars 2005, Paposmedov m.fl. (C-195/03, EU:C:2005:131). Enligt den hänskjutande domstolen har varan deklarerats enligt korrekt beteckning, och det var endast undernumret som var felaktigt. Varan har deklarerats korrekt vad gäller dess varuslag, kvantitet och förpackning.
- 108 Under dessa förhållanden kan varorna i det nationella målet inte anses ha införts olagligt till unionens tullområde i den mening som avses i artikel 202 i tullkodexen. När varorna kom in i Slovenien kunde de således lagenligen hänföras till ett ”suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang” i den mening som avses i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, eftersom ingen införsel ägt rum i den mening som avses i artikel 2 b i direktivet, och punktskattskyldighet inte hade inträtt.
- 109 Vad gäller artikel 204 i tullkodexen måste det kontrolleras huruvida varorna i det nationella målet därefter korrekt har hänförts till förfarandet för extern transitering, och, i Ungern, till tullagerförfarandet, för att undersöka huruvida punktskattskyldighet hade inträtt med tillämpning av artikel 4.8 i direktiv 2008/118.
- 110 Enligt artikel 59.1 tullkodexen ska alla varor som ska hänföras till ett tullförfarande omfattas av en deklaration för förfarandet i fråga.
- 111 I punkt 40 i domen av den 15 september 2011, DP grup (C-138/10, EU:C:2011:587), fann domstolen i sin analys av tulldeklarationens natur och omfattning att deklarerantens skyldighet att lämna korrekta uppgifter även omfattar bestämningen av vilket undernummer som är korrekt vid varans tullklassificering. Deklaranten kan vid tvivel begära en bindande tulltaxeupplysning av tullmyndigheterna på förhand, med stöd av artikel 12 i tullkodexen.
- 112 Det är således inte uteslutet att en tullskuld kan uppkomma på grundval av artikel 204 i tullkodexen.
- 113 Enligt artikel 204.1 a i tullkodexen uppkommer en tullskuld vid import när någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna hänförs till inte har uppfyllts, såvida det inte kan fastställas att denna underlåtenhet inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet i fråga.
- 114 I det nationella målet är situationen den att varorna har klassificeras under korrekt kapitel i KN, men enligt ett felaktigt undernummer i detta kapitel.
- 115 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] Domstolen erinrar i detta sammanhang om att artikel 859 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 444/2002, på ett bindande och uttömmande sätt reglerar de försummelser enligt artikel 204 i tullkodexen som ”inte har haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga” (dom av den 6 september 2012, Eurogate Distribution, C-28/11, EU:C:2012:533, punkt 34).
- 116 [Rättad lydelse enligt beslut av den 6 oktober 2016] Det ska härvidlag understrykas att artikel 859 i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 444/2002, gör det möjligt att anse att bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med att ett transiteringsförfarande

används inte har någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av detta förfarande. Detta gäller under förutsättning att de tre villkor som anges i artikel 859.2 är uppfyllda och att de tre villkor som anges i artikel 859 första stycket är uppfyllda.

- 117 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om samtliga dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.
- 118 Om så är fallet kan felet vid klassificeringen av varorna således anses inte ha haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av de påföljande tullförfarandena.
- 119 Det är först efter det att den kontroll som behandlas i punkt 114 ovan har genomförts som den hänskjutande domstolen kan fastställa huruvida varan i det nationella målet har hänförs till "ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang" i den mening som avses i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, efter det att den kommit in till unionens territorium.
- 120 Mot bakgrund av ovanstående ska den andra och tredje frågan besvaras enligt följande. Begreppet "suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang" i artikel 4.6 i direktiv 2008/118, ska tolkas på så sätt att det inte är tillåtet att besluta att en viss vara inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang när rätt kapitel i Gemensamma tulltaxan men fel tulltaxenummer har angetts i varans följedokument. I ett sådant fall ska artiklarna 2 b och 4.8 i direktiv 2008/118 tolkas på så sätt att det inte ska anses ha skett en införsel av nämnda vara, och att denna vara inte är punktskattepliktig.

Den fjärde frågan

- 121 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida, i en sådan situation som den i det nationella målet begreppet "oegentlighet" i den mening som avses i artikel 2008/118 ska tolkas på så sätt att det omfattar en vara som hänförs till ett "suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang" i den mening som avses i artikel 4.6 i direktivet, när det i dess följedokument anges en felaktig tullklassificering.
- 122 I artikel 38.1 i direktiv 2008/118 anges att när en oegentlighet har begåtts i samband med en flyttning av punktskattepliktiga varor i en annan medlemsstat än den där varorna frisläppts för konsumtion ska de vara punktskattepliktiga, och punktskatten ska tas ut i den medlemsstat där oegentligheten begåtts.
- 123 Av artikel 38.2 i direktiv 2008/118 följer att om en oegentlighet har begåtts under flyttning av punktskattepliktiga varor och det inte går att avgöra var oegentligheten begåtts, ska oegentligheten anses ha begåtts och punktskatten tas ut i den medlemsstat där oegentligheten konstaterades.
- 124 I artikel 38.1 i direktiv 2008/188 talas om "oegentligheter" och detta begrepp definieras i artikel 38.4. I artikel 38.4 föreskrivs att med "oegentlighet" avses ett fall som inträffat under en flyttning av punktskattepliktiga varor enligt, bland annat, artikel 33.1 i direktivet, och på grund av vilket en flyttning eller en del av en flyttning av punktskattepliktiga varor inte avslutats i vederbörlig ordning.
- 125 Flyttning av punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 33.1 i direktivet har således skett när punktskattepliktiga varor redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och innehas för kommersiella syften i en annan medlemsstat för att levereras eller användas där.
- 126 Domstolen finner att i en sådan situation som den i det nationella målet är villkoren i artikel 38.4 i direktiv 2008/118 jämförda med artikel 33.1 i direktivet inte uppfyllda.

- 127 För det första har varorna i det nationella målet inte frisläppts för konsumtion i Slovenien, eftersom de hänförts till ett ”suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang” i den mening som avses i artikel 4.6 i direktiv 2008/118. För det andra har de inte innehafts för kommersiella syften i Ungern för att levereras eller användas där, utan de ska återexporteras till Ukraina.
- 128 Mot bakgrund av ovanstående ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. I en sådan situation som den i det nationella målet ska begreppet ”oegentlighet” i den mening som avses i artikel 38 i direktiv 2008/118 tolkas på så sätt att det inte omfattar en vara som hänförts till ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang och som åtföljs av ett dokument där en felaktig tullklassificering anges.

Rättegångskostnader

- 129 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (femte avdelningen) följande:

- 1) **Rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EU) nr 861/2010 av den 5 oktober 2010, ska tolkas på så sätt att en vara, som den i det nationella målet, som består av röktoke inte omfattas av nr 2401 i Kombinerade nomenklaturen som återfinns i bilaga 1 till förordning nr 2658/87, i dess lydelse enligt förordning nr 861/2010, trots förekomsten av tobaksavfall, när detta avfall inte hindrar att den aktuella varan används för rökning. En sådan vara kan emellertid omfattas av nr 2403 i denna nomenklatur, och närmare bestämt undernummer 2403 10 90 i nomenklaturen, när den är i lösvikt, agglomererad och packad i kartonger klädda med plast invändigt med en nettovikt på 30 kg.**
- 2) **Begreppet ”suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang” i artikel 4.6 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, ska tolkas på så sätt att det inte är tillåtet att besluta att en viss vara inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang när rätt kapitel i Gemensamma tulltaxan men fel tulltaxenummer har angetts i varans följedokument. I ett sådant fall ska artiklarna 2 b och 4.8 i direktiv 2008/118 tolkas på så sätt att det inte ska anses ha skett en införsel av nämnda vara, och att denna vara inte är punktskattepliktig.**
- 3) **I en sådan situation som den i det nationella målet ska begreppet ”oegentlighet” i den mening som avses i artikel 38 i direktiv 2008/118 tolkas på så sätt att det inte omfattar en vara som hänförts till ett suspensivt tullförfarande eller suspensivt tullarrangemang och som åtföljs av ett dokument där en felaktig tullklassificering anges.**

Underskrifter