



Datum van inontvangstneming : 10/04/2018

Zaak C-138/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

22 februari 2018

Verwijzende rechter:

Vestre Landsret (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 februari 2018

Verzoekende partij:

Skatteministerium

Verwerende partij:

Estron A/S

Vestre Landsret (regionale rechter voor het Westen van Denemarken), veertiende kamer [OMISSIS] 9 februari 2018 [OMISSIS]

[OMISSIS]

Skatteministerium (Deens ministerie van Financiën)

tegen

Estron A/S

[OMISSIS]

De Vestre Landsret gaf de volgende

Beschikking:

Verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”).

Na partijen te hebben gehoord, heeft de Vestre Landsret beslist om overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de

Europese Unie het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffende de uitlegging van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”), die is opgenomen in bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals herhaaldelijk gewijzigd bij verordeningen (EU) van de Commissie.

1. FEITEN

De activiteiten en goederen van Estron A/S die in casu aan de orde zijn:

Estron A/S is een professionele dienstverlener in de hoorapparatensector en aanverwante bedrijfssectoren. Estron A/S is gespecialiseerd in fijne draad- en eenkabelige oplossingen, die de onderneming onder meer producenten van hoorapparaten verschaft. [Org. s. 2]

Deze zaak betreft verbindingstukken die Estron A/S aan producenten van hoorapparaten levert.

Een verbindingstuk kan worden beschreven als geïsoleerde elektrische draad, voorzien van een verbindingstuk, die deel uitmaakt van een hoorapparaat. Een hoorapparaat is een elektrisch hulpapparaat met een circuit dat in wezen bestaat uit een microfoon, een zeer kleine luidspreker en een batterij. De microfoon vangt het geluid op, dat vervolgens wordt versterkt en via het verbindingstuk door de luidspreker wordt doorgegeven, waarbij Estron A/S verklaart dat het verbindingstuk speciaal voor het betrokken model van hoorapparaat werd ontwikkeld. Een verbindingstuk verbindt de microfoon van het hoorapparaat met de luidspreker ervan en leidt het signaal van de microfoon naar de luidspreker, waarbij het verbindingstuk zorgt voor de akoestische, geluidsgerelateerde, elektrische en mechanische specificaties.

De in deze zaak aan de orde zijnde verbindingstukken bestaan uit twee draden, die elk bestaan uit zeven verzilverde koperdraden met een dikte van 0,032 mm, die getwijnd, gevernist en vertind zijn. Volgens Estron A/S is de hechtheid en het twijnen van de draden cruciaal voor het elektrische en mechanische ontwerp van het hoorapparaat, en deze factoren worden daarom op speciaal ontworpen machines voor elk afzonderlijk type en model van hoorapparaat geoptimaliseerd. Elektrische geluidssignalen worden door het verbindingstuk naar de luidspreker van het hoorapparaat geleid. Het geluid wordt dus aan de ene kant omgezet in elektrische impulsen en aan de andere kant in geluid.

Nadat de draden waardoor de geluidssignalen naar het verbindingstuk worden doorgegeven, zijn getwijnd, worden ze voorzien van een Pebax-deklaag. Estron A/S verklaarde dat de Pebax-deklaag bestaat uit huidvriendelijk materiaal waarvoor de nodige gezondheidsgoedkeuringen voor contact met de huid zijn verleend, aangezien het verbindingstuk tijdens het gebruik van de hoorapparaten voortdurend met de huid in aanraking komt. Elk uiteinde van het verbindingstuk

is voorzien van een „stekker” die uit een aantal contactpennen bestaat die precies zijn afgestemd op de elektrische verbindingstukken voor het type hoorapparaat waarvoor het verbindingstuk specifiek is ontworpen. Een verbindingstuk kan niet van het ene model van hoorapparaat op het andere model worden geplaatst, zelfs niet voor hetzelfde merk hoorapparaten.

De Pebax-deklaag is thermogevormd. Thermovorming is een productieprocedé waarbij het Pebax-materiaal verwarmd wordt tot het een temperatuur bereikt waarbij het buigzaam en kneedbaar is en tot de gewenste vorm kan worden gemodelleerd.

Het verbindingstuk wordt door middel van het hierboven beschreven procedé zo gemodelleerd dat het fysiek gezien een vorm aanneemt die op het menselijk oor past, aangezien het verbindingstuk niet alleen dient om de luidspreker van het hoorapparaat [org. s. 3] op de microfoon aan te sluiten, maar ook om het hoorapparaat aan het oor te hangen. Het verbindingstuk zorgt er dus voor dat het hoorapparaat op de juiste plaats blijft zodat het door de gebruiker functioneel kan worden gedragen. Om dezelfde redenen zijn de verbindingstukken in verschillende maten voor de verschillende modellen (vandaar de verschillende lengtes) verkrijgbaar, waardoor er voor gebruikers met kleine oren geschikte verbindingstukken voor gebruikers met grote oren geschikte verbindingstukken bestaan. Het verbindingstuk wordt ook specifiek ontworpen om op het rechter- of het linkeroor te passen. Zuiver anatomisch gezien past een verbindingstuk voor het rechteroor niet op het linkeroor.

Foto's van de verbindingstukken die in deze zaak aan de orde zijn, zijn als bijlage 1 bij deze beschikking gevoegd.

Foto's van andere typen verbindingstukken dan die welke in bijlage 1 zijn afgebeeld, zijn als bijlage 2 bij deze beschikking gevoegd.

De zaak tot nu toe:

Deze zaak heeft betrekking op de periode van 8 juli 2009 tot en met 29 maart 2012. In die periode verrichtte Estron A/S een aantal inkeringen betreffende uit China ingevoerde verbindingstukken. Estron A/S deelde de goederen als delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorigen, die van douanerechten zijn vrijgesteld, in onder GN-postonderverdeling 9021 90 10 van het gemeenschappelijk douanetarief.

In 2012 onderwierpen de Deense belasting- en douanediens ten (de SKAT) de inkeringen van het bedrijf aan een controle en op 6 juli 2012 kwamen zij tot het besluit dat de door Estron A/S aangegeven verbindingstukken moesten worden ingedeeld onder postonderverdeling 8544 42 90, waarvoor een douanerecht van 3,3 % geldt. De SKAT rekende Estron A/S dienovereenkomstig een bedrag van in totaal 825 150,74 DKK aan douanerechten over de gedeclareerde verbindingstukken aan.

Estron A/S is tegen het besluit van de SKAT in beroep gegaan bij de bevoegde hoogste administratieve autoriteit, de Landsskatteret (hoogste bestuurlijke instantie voor fiscale aangelegenheden, Denemarken), die bij beschikking van 10 april 2013 bepaalde dat de verbindingsstukken moesten worden ingedeeld onder postonderverdeling 9021 90 10. De verschuldigde douanerechten werden dienovereenkomstig naar beneden bijgesteld tot 0 DKK.

Daarop heeft het Skatteministerium de zaak aanhangig gemaakt bij de Retten i Viborg (rechter in eerste aanleg Viborg, Denemarken), waarbij het de indeling van de verbindingsstukken aanvocht op grond dat zij hadden moeten worden ingedeeld onder post 8544, meer bepaald onder postonderverdeling 8544 42 90. De zaak werd doorverwezen naar de Vestre Landsret, waarbij zij momenteel in behandeling is. **[Org. s. 4]**

De SKAT ontving, in het kader van haar werkzaamheden in dit dossier, een beoordeling door Force Technology, een technisch adviesbureau dat de SKAT bijstand verleent bij technische analyses in indelingszaken. Force Technology heeft op basis van beelden, ontwerpen en inlichtingen, die Estron A/S aan de SKAT had verstrekt, een verslag over één inklaring van verbindingsstukken door de onderneming opgesteld, welk verslag zij op 19 maart 2012 heeft voorgesteld.

De partijen zijn het erover eens dat de aan de orde zijnde verbindingsstukken een „deel” van een hoorapparaat voor hardhorigen zijn in de zin van de uitlegging die het Hof in zijn rechtspraak aan dit begrip heeft gegeven, onder meer in zijn arrest van 16 juni 2011, *Unomedical*, C-152/10, EU:C:2011:402, punt 29.

2. TOEPASSELIJKE UNIERECHTELIJKE BEPALINGEN

De indeling van goederen wordt geregeld bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief. De gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”) is opgenomen in bijlage I bij die verordening. De GN wordt voortdurend gewijzigd en de Commissie stelt jaarlijks een verordening tot wijziging van bijlage 1 bij verordening nr. 2658/87 van de Raad vast.

De GN is gebaseerd op het geharmoniseerd systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen (hierna: „GS”), welk systeem is opgesteld door de Internationale Douaneraad, thans de Werelddouaneorganisatie, bij het op 14 juni 1983 te Brussel gesloten Internationaal Verdrag is ingevoerd en namens de Gemeenschap door de Raad bij besluit 87/369/EEG van 7 april 1987 is goedgekeurd.

De Werelddouaneorganisatie (hierna: „WDO”) stelt overeenkomstig het verdrag toelichtingen op het GS op, die in de twee officiële talen van de Werelddouaneorganisatie, het Frans en het Engels, worden gepubliceerd. De Commissie stelt ook toelichtingen op de GN op. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn de GS-toelichtingen weliswaar niet bindend, maar vormen zij toch

belangrijke instrumenten ter verzekering van de uniforme toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief en als zodanig bevatten zij nuttige gegevens voor de uitlegging daarvan (zie onder andere arrest van 11 juni 2015, *Baby Dan*, C-272/14, EU:C:2015:388).

De voor deze zaak relevante bepalingen van het gemeenschappelijk douanetarief werden in de desbetreffende periode (van 8 juli 2009 tot en met 29 maart 2012) niet gewijzigd. De hierna onderzochte bepalingen van het gemeenschappelijk douanetarief verwijzen dus naar verordening (EU) nr. 861/2010 van de Commissie van 5 oktober 2010 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad. Andere [org. s. 5] verordeningen van de Commissie die in de desbetreffende periode van kracht waren, zijn verordening (EG) nr. 1031/2008 van de Commissie, verordening (EG) nr. 948/2009 van de Commissie en verordening (EU) nr. 1006/2011 van de Commissie.

De algemene bepalingen inzake de indeling voor de GN zijn opgenomen in bijlage 1, titel I, A, bij die verordening. Regels 1 en 6 bepalen het volgende:

„Voor de indeling van goederen in de gecombineerde nomenclatuur gelden de volgende bepalingen:

1. De tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden; voor de indeling zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken en – voor zover dit niet in strijd is met de bewoordingen van bedoelde posten en aantekeningen – de navolgende regels.

[...]

6. *Voor de indeling van goederen onder de onderverdelingen van een post, zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van die onderverdelingen en de aanvullende aantekeningen, alsmede mutatis mutandis de vorenstaande regels, met dien verstande dat uitsluitend onderverdelingen van gelijke rangorde met elkaar kunnen worden vergeleken. Voor de toepassing van deze regel en voor zover niet anders is bepaald, zijn de aantekeningen op de afdelingen en op de hoofdstukken eveneens van toepassing.*”

Het tweede deel van de GN bevat afdeling XVI, met als opschrift:

„Machines, toestellen en elektrotechnisch materieel, alsmede delen daarvan; toestellen voor het opnemen of het weergeven van geluid, voor het opnemen of het weergeven van beelden en geluid voor televisie, alsmede delen en toebehoren van deze toestellen.”

Aantekening 1, onder m), van deze afdeling van de GN luidt als volgt:

„1. Deze afdeling omvat niet:

[...]

m) artikelen bedoeld bij hoofdstuk 90;”

In afdeling XVI is onder meer hoofdstuk 85 opgenomen, dat onder andere „elektrische machines, apparaten, uitrustingsstukken, alsmede delen daarvan” omvat.

Hoofdstuk 85 omvat onder meer GN-post 8544, die luidt als volgt [**Org. s. 6**]

„Draad, kabels (coaxiale kabels daaronder begrepen) en andere geleiders van elektriciteit, geïsoleerd (ook indien gevernist of gelakt – zogenaamd emaildraad – of anodisch geoxideerd), ook indien voorzien van verbindingsstukken; optische-vezelkabel bestaande uit individueel omhulde vezels, ook indien elektrische geleiders bevattend of voorzien van verbindingsstukken.”

Postonderverdeling 8544 42 en de bijbehorende onderverdelingen zijn als volgt geformuleerd:

„8544 42 - - voorzien van verbindingsstukken:

8544 42 10 - - - van de soort gebruikt voor telecommunicatie

8544 42 90 --- andere”

In de Engelse versie van de GS-toelichtingen is aangaande post 8544 onder meer het volgende bepaald:

„Deze post heeft betrekking op draad, kabels en andere geleiders (bijvoorbeeld vlechten, strippen, staven), voor zover zij geïsoleerd zijn, die als geleiders worden gebruikt in elektrische machines, apparaten of installaties. Onder deze voorwaarde omvat de post ook kabelbundels voor werkzaamheden binnenshuis of voor gebruik buitenshuis (bijv. kabels of draden voor ondergronds of onderzees gebruik of voor gebruik door de lucht). Deze goederen variëren van zeer fijn geïsoleerde draad tot dikke, meer complexe types kabels.

Niet-metalen geleiders vallen eveneens onder deze post.”

Hoofdstuk 90 van afdeling XVIII [van deel 2] van de GN omvat optische instrumenten, apparaten en toestellen; instrumenten, apparaten en toestellen voor de fotografie en de cinematografie; meet-, verificatie-, controle- en precisie-instrumenten, apparaten en toestellen; medische en chirurgische instrumenten, apparaten en toestellen; delen en toebehoren van deze instrumenten, apparaten en toestellen.

Aantekening 2 op hoofdstuk 90 bepaalt het volgende:

- „2. *Behoudens het bepaalde in aantekening 1 hiervoor, worden delen en toebehoren van de bij dit hoofdstuk bedoelde machines, apparaten, toestellen, instrumenten of artikelen ingedeeld met inachtneming van de volgende regels:*
- a) *delen en toebehoren die als zodanig onder een der posten van dit hoofdstuk of van hoofdstuk 84, 85 of 91 (met uitzondering van de posten 8487, 8548 en 9033) kunnen worden ingedeeld, blijven onder die posten ingedeeld;*
 - b) *delen en toebehoren niet bedoeld onder a) hiervoor, waarvan kan worden onderkend dat zij uitsluitend of hoofdzakelijk bestemd zijn voor een bepaalde machine of voor een bepaald instrument, apparaat of toestel, dan wel voor verschillende onder eenzelfde post vallende machines, instrumenten, apparaten of toestellen (die bedoeld bij de posten 9010, 9013 en 9031 daaronder begrepen), worden ingedeeld onder de post waaronder deze machines, instrumenten, apparaten of toestellen vallen;*
 - c) *andere delen en toebehoren worden ingedeeld onder post 9033.*”
[Org. s. 7]

De Engelse versie van de GS-toelichtingen bepaalt aangaande hoofdstuk 90 onder meer het volgende:

„(III) *DELEN EN TOEBEHOREN*

(Aantekening 2 op dit hoofdstuk)

Behoudens het bepaalde in aantekening 1, worden delen of toebehoren, waarvan kan worden onderkend dat zij uitsluitend of hoofdzakelijk bestemd zijn voor de bij dit hoofdstuk bedoelde machines, toestellen, instrumenten of apparaten, ingedeeld onder de post waaronder deze machines, toestellen enzovoort vallen.

Deze algemene regel is echter niet van toepassing op:

- 1) *Delen of toebehoren die als zodanig onder een der posten van dit hoofdstuk of van hoofdstuk 84, 85 of 91 vallen (andere dan de restpost 84.87, 85.48 of 90.33[]). Zo blijft bijvoorbeeld een vacuümpomp voor een elektronenmicroscop een pomp die onder post 84.14 valt; transformatoren, elektromagneten, condensatoren, weerstanden, relais, lampen of buizen enzovoort blijven ingedeeld onder hoofdstuk 85; de onder post 90.01 of 90.02 ingedeelde optische elementen blijven onder de genoemde posten ingedeeld, ongeacht de instrumenten of apparaten waarop zij moeten worden gemonteerd; een uurwerk blijft ingedeeld onder hoofdstuk 91; een*

fototoestel valt onder post 90.06, ook al betreft het een type dat is ontworpen om met een ander instrument (microscoop, stroboscoop, enzovoort) te worden gebruikt.

2) Delen of toebehoren waarvan kan worden onderkend dat zij bestemd zijn voor verschillende categorieën machines, toestellen, instrumenten of apparaten die onder verschillende posten van dit hoofdstuk vallen, worden ingedeeld onder post 90.33, tenzij zij als zodanig complete instrumenten enzovoort vormen die in een andere post worden genoemd (zie lid 1 hierboven).”

Hoofdstuk 90 omvat onder meer GN-post 9021, die luidt als volgt:

„Orthopedische artikelen en toestellen, daaronder begrepen medisch-chirurgische gordels en banden, alsmede krukken; breukspalken en andere artikelen en apparaten voor de behandeling van breuken in het beendergestel; prothesen; hoorapparaten voor hardhorigen en andere voor het verhelpen of verlichten van gebreken of van kwalen dienende apparatuur, die door de patiënt in de hand wordt gehouden of op andere wijze wordt gedragen, dan wel wordt ingeplant: ”

De Engelse versie van de GS-toelichtingen op post 9021 bepaalt aangaande hoorapparaten voor hardhorigen onder meer het volgende:

„(IV) HOORAPPARATEN VOOR HARDHORIGEN

Dit zijn over het algemeen elektrische apparaten met een circuit dat één of meer microfoons (met of zonder versterker), een ontvanger en een batterij bevat. De ontvanger kan inwendig of achter het oor gedragen worden, of kan zo ontworpen zijn dat hij in de hand tegen het oor moet worden gehouden. [Org. s. 8]

Deze groep bestaat alleen uit toestellen om doofheid te verhelpen; goederen zoals hoofdtelefoons, versterkers en dergelijke, die in vergaderzalen of door telefonisten worden gebruikt om de spreker beter te verstaan, zijn dus van deze groep uitgesloten.”

Postonderverdelingen 9021 40 00 en 9021 90 alsmede de bijbehorende onderverdelingen luiden als volgt:

„9021 40 00 – hoorapparaten voor hardhorigen, met uitzondering van delen en toebehoren daarvan

[...]

9021 90 – andere:

9021 90 10 -- delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorenden

9021 90 90 – andere”

3. STANDPUNTEN VAN HET SKATTEMINISTERIUM

Volgens de Deense regering moeten de verbindingsstukken die in deze zaak aan de orde zijn, worden ingedeeld onder post 8544 van het gemeenschappelijk douanetarief, meer bepaald onder postonderverdeling 8544 42 90. Het komt voor dat de verbindingsstukken van connectoren voorziene draden zijn, wat ook de conclusie van de Landsskatteret en het verslag van Force Technology was. Estron A/S heeft voor de Vestre Landsret ook uitgelegd dat de verbindingsstukken kunnen worden beschreven als geïsoleerde elektrische draad.

Het feit dat de draden deel uitmaken van een hoorapparaat voor hardhorigen betekent niet dat de draden bijgevolg onder post 9021 kunnen worden ingedeeld aangezien dat afhangt van de aantekening 2 op hoofdstuk 90.

Volgens de Deense regering moet de verwijzing in aantekening 2, onder a), naar „een der posten van dit hoofdstuk of van hoofdstuk 84, 85 of 91” worden begrepen als een verwijzing naar goederen die in de viercijferige posten van het gemeenschappelijk douanetarief zijn opgenomen. De verwijzing in aantekening 2, onder a), heeft dus geen betrekking op de zes- en achtcijferige postonderverdelingen in het gemeenschappelijk douanetarief. Omdat de draden niet onder een viercijferige post van hoofdstuk 90 kunnen worden ingedeeld, moeten zij overeenkomstig aantekening 2, onder a), dus worden ingedeeld onder post 8544.

Deze uitlegging van de tekst van aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 wordt ondersteund door algemene regel 6 voor de uitlegging van de GN, waarbij binnen een post een onderscheid wordt gemaakt tussen „posten” en „onderverdelingen”. Dit onderscheid wordt bijvoorbeeld ook geschraagd door de aantekeningen op hoofdstuk 85, die verdeeld zijn in „aantekeningen”, „aantekeningen op onderverdelingen” en „aanvullende aantekeningen” met betrekking tot respectievelijk vier-, zes- en achtcijferige codes. **[Org. s. 9]**

Uit de andere taalversies van het gemeenschappelijk douanetarief blijkt ook dat „post” in aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 moet worden verstaan als een verwijzing naar de viercijferige codes in het gemeenschappelijk douanetarief: zie bijvoorbeeld de Engelse, Franse en Duitse taalversie. Zo wordt in de Engelse taalversie de term „heading” („post”) gebruikt voor de viercijferige codes terwijl voor de zes- en achtcijferige codes de term „subheadings” („postonderverdelingen”) wordt gebruikt. In de Engelse taalversie van aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 wordt alleen de term „headings” („posten”) gebruikt.

De uitlegging van het Skatteministerium vindt ook steun in de toelichtingen. Zij bepalen onder meer dat een vacuümpomp voor een elektronenmicroscop moet worden ingedeeld onder post 8414, ook al is zij een onderdeel van een onder post 9012 ingedeelde elektronenmicroscop. Delen van deze microscopen moeten worden ingedeeld onder postonderverdeling 9021 90, delen en toebehoren. Ook wordt verwezen naar de toelichtingen op post 9033 en post 8506.

De uitlegging door het Skatteministerium van het gemeenschappelijk douanetarief wordt voorts ondersteund door het GS, dat de basis voor het gemeenschappelijk douanetarief vormt. Artikel 1 van het GS-Verdrag bepaalt dat het GS ook een onderscheid maakt tussen „posten” en „postonderverdelingen”. Een soortgelijk onderscheid wordt ook gemaakt in artikel 3 van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief.

Uit de postonderverdelingen van het GS komt ook duidelijk naar voren dat aantekening 2, onder a), niet moet worden uitgelegd zoals Estron A/S aanvoert, omdat de postonderverdeling waaronder de draden volgens Estron A/S moeten worden ingedeeld, gewoonweg niet in het GS staat. Post 9021 van het GS en de bijbehorende postonderverdelingen bevatten geen post die „delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorigen” omvat. De draden vallen niet onder de beschrijving in post 9021 en kunnen daarom evenmin worden ingedeeld onder de postonderverdeling „andere”, zonder een beroep te doen op aantekening 2, onder b), op hoofdstuk 90. Die aantekening biedt een alternatief voor aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 omdat b) verwijst naar „andere delen en toebehoren”, dat wil zeggen die welke niet onder het voorafgaande punt a) vallen.

Het betoog van Estron A/S over aantekening 2, onder a), in verband met het gemeenschappelijk douanetarief druist dus in tegen de wijze waarop de draden volgens het GS moeten worden ingedeeld.

Aangezien uit aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 van het gemeenschappelijk douanetarief volgt dat de in deze zaak aan de orde zijnde draden niet onder een post van hoofdstuk 90, maar eerder onder hoofdstuk 85 moeten worden ingedeeld, is het niet relevant **[org. s. 10]** dat aantekening 1, onder m), op afdeling XVI bepaalt dat afdeling XVI niet instrumenten, apparaten en andere goederen bedoeld bij hoofdstuk 90 omvat. Die aantekening is evenmin bedoeld om voorrang te geven aan hoofdstuk 90 boven hoofdstuk 85; het gaat slechts om een aantekening waarin wordt bepaald dat de afdeling niet van toepassing is indien het goed niet kan worden ingedeeld onder hoofdstuk 90: zie het beginsel in het arrest van 6 september 2012, *Lowlands Design Holding BV*, C-524/11, EU:C:2012:558, punt 29.

De uitlegging van het Skatteministerium vindt eveneens steun in een reeks bindende tariefinlichtingen (BTI's) van verschillende lidstaten met betrekking tot de indeling van delen van hoorapparaten voor hardhorigen.

Zo hebben de Poolse en de Duitse douanediens ten vijf bindende tariefinlichtingen (BTI's) (PLPL-WIT-2012-01116, PLPL-WIT-2012-01119, DE16168/12-1, DE16364/09-1 en DE16364/09-3) verstrekt, waarin delen van hoorapparaten voor hardhorigen zijn ingedeeld onder posten van hoofdstuk 85 van het gemeenschappelijk douanetarief. In de twee Poolse BTI's zijn schakelaars voor hoorapparaten voor hardhorigen ingedeeld onder post 8536, die elektrische toestellen voor het uitschakelen van, onderbreken van of het beveiligen tegen elektrische stroom en voor het aansluiten van elektrische stroom omvat. Het komt voor dat twee van de drie Duitse BTI's (DE16364/09-1 en DE16364/09-3) betrekking hebben op microfoons voor hoorapparaten voor hardhorigen, die bestemd zijn om doofheid te verhelpen en zijn ingedeeld onder post 8518, die microfoons en luidsprekers omvat. De laatste Duitse BTI (DE16168/12-1) lijkt betrekking te hebben op sensoren, die in het Duits als „piezoelektrischer Kristall” (piëzo-elektrisch kristal) worden omschreven en ingedeeld zijn onder post 8541, die onder meer piëzo-elektrische kristallen omvat.

Er is ook een Britse BTI (GB 123340810) met betrekking tot een draad van een hoorapparaat voor hardhorigen. De Britse autoriteiten deelden deze draad in onder post 8544. Volgens de verstrekte informatie is er een hangend geschil over deze BTI waar een prejudiciële beslissing van het Hof wordt verwacht.

4. STANDPUNTEN VAN ESTRON A/S

Volgens Estron A/S moeten de verbindingstukken die in deze zaak aan de orde zijn, als „hoorapparaten voor hardhorigen” worden ingedeeld onder post 9021, postonderverdeling 9021 40, of anders als „andere”, „delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorigen” onder postonderverdeling 9021 90 10.

Het is vaste rechtspraak dat in het belang van de rechtszekerheid en van een gemakkelijke controle het beslissende criterium voor de tariefindeling van goederen voor douanedoelinden in de regel moet worden gevonden in de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan, zoals deze in de tekst van de GN-posten en in de aantekeningen bij de afdelingen [org. s. 11] of hoofdstukken zijn omschreven (zie onder meer arrest van het Hof van 19 juli 2012, *Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europ*, C-336/11, EU:C:2012:500, punt 31).

Met het oog op indeling onder de juiste post kan de bestemming van het product een objectief indelingscriterium zijn wanneer die bestemming inherent is aan het product, waarbij de inherentie moet kunnen worden beoordeeld aan de hand van de objectieve kenmerken en eigenschappen van het product (zie arrest van het Hof van 12 juli 2002, *TNT Freight Management*, C-291/11, EU:C:2012:459, punt 33).

Het verbindingstuk maakt voor indelingsdoelinden deel uit van een hoorapparaat voor hardhorigen aangezien de term „deel” is uitgelegd in de vaste rechtspraak van het Hof, onder andere in zijn arrest van 15 februari 2007, *RUMA GmbH*, C-183/06, EU:C:2007:110, punt 32. Volgens deze rechtspraak moet het verbindingstuk worden ingedeeld onder post 9021 40.

De bestemming en het doel van het verbindingsstuk en het inherente doel van het verbindingsstuk als een onvoorwaardelijk en noodzakelijk onderdeel van de structuur en functie van het hoorapparaat voor hardhorigen blijkt uit zijn fysieke vorm, die dient om het toestel aan het oor van de gebruiker te hangen, waarbij een verbindingsstuk speciaal is ontworpen om op het linkeroor te passen en een ander speciaal is ontworpen om op het rechteroor te passen. Voorts verwijst de bestemming en het doel van het verbindingsstuk naar de keuze voor bijzonder huidvriendelijk materiaal en op maat gemaakte contactpennen waarmee het verbindingsstuk is uitgerust en die aan het specifieke type en model van hoorapparaat aangepast zijn.

De tekst van post 9021 40 sluit uitdrukkelijk delen en toebehoren uit, die volgens de GN in plaats daarvan moeten worden ingedeeld onder post 9021 90. Voor zover dit betekent dat de rechtspraak inzake delen en toebehoren niet van toepassing is, is Estron A/S van mening dat het verbindingsstuk op basis van de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan moet worden ingedeeld onder GN-post 9021, postonderverdeling 9021 90 10, „delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorigen”[.]

Estron A/S betwist dat de verbindingsstukken die in deze zaak aan de orde zijn, als geïsoleerde draad, voorzien van connectoren, kunnen worden ingedeeld onder de door het Skatteministerium aangevoerde post. Het feit dat is geoordeeld dat het verbindingsstuk dat in casu aan de orde is, een deel van het hoorapparaat voor hardhorigen is, zoals gedefinieerd in de vaste rechtspraak van het Hof, onder meer in zijn arresten van 16 juni 2011, *Unomedical*, C-152/10, EU:C:2011:402, punt 29, en 15 februari 2007, *RUMA GmbH*, C-183/06, EU:C:2007:110, punt 32, sluit in se uit dat het als draad wordt ingedeeld. **[Org. s. 12]**

Bovendien zijn het juist de vorm (de verschillende maten en anatomische vorm voor het rechter- respectievelijk het linkeroor), het huidvriendelijke materiaal en de op maat gemaakte contactpennen die ervoor zorgen dat het verbindingsstuk eerder een deel van een hoorapparaat voor hardhorigen dan een geïsoleerde draad is.

Aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 leidt niet tot een andere uitkomst, aangezien in aantekening 2, onder a), wordt bepaald dat delen die als zodanig onder een post van hoofdstuk 90 zijn ingedeeld, onder de desbetreffende post moeten worden ingedeeld. Het verbindingsstuk is precies een van de goederen die onder hoofdstuk 90 vallen en moet dus daaronder worden ingedeeld.

Aantekening 2, onder a), geldt zowel voor de viercijferige posten als de aantekeningen op zescijferige postonderverdelingen in algemene regel 6 voor uitlegging van het GS en de GN. Een deel dat als zodanig onder een postonderverdeling van hoofdstuk 90 is ingedeeld, namelijk 9021 90 „andere”, moet derhalve worden ingedeeld onder postonderverdeling overeenkomstig aantekening 2, onder a), en de algemene regels 1 en 6 voor uitlegging van de GN.

Goederen die onder de post „andere” vallen, kunnen in se goederen in de zin van aantekening 2, onder a), zijn.

De GN is gebaseerd op het GS en de eerste zes cijfers in de GN zijn de uitvoering van het GS. De GN bevat een verdere onderverdeling van de GS-posten. Kenmerkend voor de onderverdeling is dat zij overeenstemt met de GS-posten, in die zin dat zij niet tot een uitbreiding of beperking van deze posten leidt. Een achtcijferige GN-postonderverdeling – inzonderheid „delen en toebehoren van hoorapparaten voor hardhorigen” – wordt dus altijd ingedeeld onder de post voor de overkoepelende zescijferige GN- (en GS-) post, in het bijzonder „andere”. Op een vergelijkbare manier kan een deel van een hoorapparaat voor hardhorigen dus ook een op zichzelf staand goed zijn.

Uit aantekening 2, onder a), volgt dat het verbindingsstuk niet moet worden ingedeeld onder post 9033 maar onder post 9021 90 10. Post 9033 is een overkoepelende post en vormt een alternatief voor de posten waaronder een deel als een op zichzelf staand goed – waaronder ook als een goed dat onder een andere post van hoofdstuk 90 valt – kan worden ingedeeld.

Indien niet wordt geoordeeld dat de verbindingsstukken op zichzelf staande goederen vormen, zal op grond van aantekening 2, onder b), op afdeling XVIII tot dezelfde slotsom worden gekomen aangezien verbindingsstukken uitsluitend voor bepaalde hoorapparaten voor hardhorigen worden gebruikt. **[Org. s. 13]**

Gelet op het feit dat het verbindingsstuk om de hierboven uiteengezette redenen een goed als bedoeld bij hoofdstuk 90 vormt, is het op grond van algemene regel 1 voor de uitlegging van de GN, volgens welke indeling dient te geschieden op basis van de posten en aantekeningen bij de afdeling of het hoofdstuk, uitgesloten dat het onder hoofdstuk 85 wordt ingedeeld.

Afdeling XVI van de GN bevat hoofdstuk 85, waarop het Skatteministerium zich beroept. Volgens aantekening 1, onder m), op afdeling XVI heeft deze afdeling en diens gevolg hoofdstuk 85 geen betrekking op instrumenten, apparaten en andere goederen als bedoeld bij hoofdstuk 90.

Omdat het verbindingsstuk dus is ingedeeld onder hoofdstuk 90, kan het om die reden evenmin worden ingedeeld onder afdeling XVI en hoofdstuk 85.

5. OPMERKINGEN VAN DE VESTRE LANDSRET

Goederen moeten worden ingedeeld overeenkomstig bijlage I bij verordening nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd.

Volgens de Vestre Landsret is voldoende twijfel gerezen over de uitlegging van de in het gemeenschappelijk douanetarief opgenomen aantekeningen, waaronder de vraag naar de uitlegging van aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 van het

gemeenschappelijk douanetarief, gelezen in samenhang met de andere aantekeningen op het gemeenschappelijk douanetarief, zodat een verzoek om een prejudiciële beslissing bij het Hof moet worden ingediend:

OM DEZE REDENEN:

Wordt het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moet aantekening 2, onder a), op hoofdstuk 90 van de gecombineerde nomenclatuur, gelezen in samenhang met algemene regels 1 en 6 voor de uitlegging van de GN, aldus worden uitgelegd dat met „delen en toebehoren die als zodanig onder een der posten van dit hoofdstuk of van hoofdstuk 84, 85 of 91 kunnen worden ingedeeld” wordt verwezen naar goederen in de viercijferige posten van deze hoofdstukken, of moet de aantekening aldus worden uitgelegd dat zij ook verwijst naar de aanvullende aantekeningen (de eerste zes cijfers) in hoofdstukken 84, 85, 90 en 91?
2. Moeten verbindingsstukken als die aan de orde in deze zaak worden ingedeeld onder GN-postonderverdeling 8544 42 90, GN-postonderverdeling 9021 40 00 of GN-postonderverdeling 9021 90 10?
[Org. s. 14]
3. Moet aantekening 1, onder m), op afdeling XVI aldus worden uitgelegd dat de opneming van een goed in hoofdstuk 90 belet dat het ook in hoofdstukken 84 en 85 wordt opgenomen?

[OMISSIS]