

Zaak C-760/19**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

16 oktober 2019

Verwijzende rechter:

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 oktober 2019

Verzoekende partij:

JCM Europe (UK) Ltd

Verwerende partij:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Voorwerp van het hoofdgeding

De Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Britse belasting- en douanedienst, hierna: „HMRC”) hebben op 3 januari 2018 een beschikking afgegeven inzake een bindende tariefinlichting (hierna: „BTI”) met betrekking tot de tariefindeling voor de door JCM Europe (UK) (hierna: „JCM”) geproduceerde iPRO-RC. De iPRO-RC werd in de aanvraag voor een BTI-beschikking beschreven als een validatie-eenheid voor bankbiljetten, met opslagruimte en mogelijkheden voor recirculatie en een geldladecapaciteit van 400 biljetten met een optie tot 1 000 biljetten. De machine recirculeert twee biljetdenominaties, ieder tot maximaal 100 biljetten.

JCM heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen deze BTI-beschikking.

De iPRO-RC is aanvankelijk door HMRC onder postonderverdeling 9031 49 90 van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN”) ingedeeld. Op 3 januari 2018

heeft HMRC de iPRO-RC opnieuw ingedeeld als gevolg van de toepassing van verordening (EU) 2016/1760 door de Europese Commissie, waarbij de iPRO-RC onder GN-postonderverdeling 8472 90 70 wordt ingedeeld.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek

Het verzoek om een prejudiciële beslissing wordt ingediend op grond van artikel 267 VWEU. Het verzoek heeft betrekking op de geldigheid van uitvoeringsverordening (EU) 2016/1760 van de Commissie van 28 september 2016 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur (GN) (hierna: „verordening 2016/1760”).

Prejudiciële vragen

„1) Is [verordening 2016/1760] ongeldig voor zover het in [die verordening] beschreven apparaat bestaande uit een validator voor bankbiljetten en geldlades daarbij wordt ingedeeld onder GN-code 8472 90 70 en niet onder GN-code 9031 49 90?

2) In het bijzonder: is [verordening 2016/1760] ongeldig voor zover daarin:

1. de werkingssfeer van post 9031 onrechtmatig wordt beperkt;
2. de werkingssfeer van post 8472 onrechtmatig wordt verruimd;
3. rekening wordt gehouden met ontoelaatbare factoren;
4. bij de indeling van het product zoals beschreven in die verordening niet naar behoren rekening wordt gehouden met de toelichtingen, de GN-posten en/of de algemene regels voor de interpretatie?”

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

GN-codes 8472, 8472 90 en 8472 90 70, en de GS-toelichting

Afdeling XVI van de GN heeft 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”.

Post 8472 luidt als volgt: „Andere kantoormachines en -toestellen (bijvoorbeeld hectografen en stencilmachines, adresseermachines, machines voor het automatisch afleveren van bankbiljetten, machines voor het sorteren, het tellen of het verpakken van geld, potloodslijpmachines, perforeermachines en hechtmachines).” Deze post omvat schrijfmachines die zijn voorzien van een speciale inrichting voor het typen van stencils voor adresplaatjes.

Bij onderverdeling 8472 90 90¹ wordt het volgende vermeld: „andere”. Dit is zo geformuleerd om de machines zoals beschreven in de GS-toelichting bij post 8472 hieronder op te nemen.

In de GS-toelichting wordt (onder meer) het volgende vermeld.

„Deze post omvat alle kantoormachines en -toestellen die niet onder de drie vorige posten vallen of meer in het bijzonder onder enig andere post van de nomenclatuur.

Het begrip „kantoormachines en -toestellen” moet ruim worden opgevat, zodat het alle in kantoren, winkels, werkplaatsen, scholen, treinstations, hotels, enz., gebruikte machines en toestellen voor het verrichten van „kantoorwerk” omvat (dat wil zeggen werkzaamheden met betrekking tot het schrijven, registreren, sorteren, archiveren, enz. van correspondentie, documenten, formulieren, verslagen, rekeningen, enz.).

Kantoormachines en -toestellen worden alleen in deze post ingedeeld indien zij voorzien zijn van een voetstuk waarmee zij op een tafel, bureau, enz. kunnen worden bevestigd of geplaatst. Handgereedschappen als bedoeld in hoofdstuk 82 zonder een dergelijk voetstuk zijn uitgezonderd van deze post.”

De aantekeningen bij afdeling XVI bevatten de volgende bepalingen.

Aantekening 1:

„Deze afdeling omvat niet:

[...]

(m) artikelen bedoeld bij hoofdstuk 90”

Aantekening 3:

„Voor zover niet anders is bepaald, worden combinaties van machines van verschillende soorten, die bestemd zijn om gezamenlijk te functioneren en die een geheel vormen, alsmede machines met twee of meer verschillende (afwisselende of aanvullende) functies, ingedeeld naar de hoofdfunctie die kenmerkend is voor het complex.”

Aantekening 4:

„Indien een machine of een combinatie van machines uit individuele elementen bestaat (ook indien afzonderlijk opgesteld of onderling verbonden door elektrische

¹ Noot van de vertaler: de ten tijde van de vaststelling van uitvoeringsverordening (EU) 2016/1760 geldende GN-postonderverdeling 8472 90 70 komt overeen met de thans geldende GN-postonderverdeling 8472 90 90.

of andere leidingen, overbrengingsmechanismen of andere voorzieningen), bestemd om gezamenlijk een welbepaalde functie te verrichten, zoals bedoeld bij een der posten van hoofdstuk 84 of 85, wordt het geheel ingedeeld onder de post die in verband met die functie van toepassing is.”

GN-codes 9031, 9031 49 en 9031 49 90, alsook de GS-toelichting

De codes vallen onder hoofdstuk 90, [dat staat in] afdeling XVIII, van de [GN]. [Die afdeling heeft als opschrift]: „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; uurwerken; muziekinstrumenten; delen en toebehoren van deze instrumenten, apparaten en toestellen.”

Post 9031 luidt als volgt: „Meet- of verificatie-instrumenten, -apparaten, -toestellen en -machines, niet genoemd of niet begrepen onder andere posten van dit hoofdstuk; profielprojectietoestellen.”

Postonderverdeling 9031 49 90 luidt als volgt: „andere. andere”.

In de GS-toelichting wordt het volgende vermeld.

„Deze post omvat meet- en verificatie-instrumenten, -apparaten, -toestellen en -machines, al dan niet optisch.

Onder deze post worden eveneens optische apparaten en instrumenten voor meting en verificatie van types ingedeeld, zoals:

[...]

Voornoemde apparaten en instrumenten blijven onder deze post ingedeeld, ongeacht of zij al dan niet geschikt zijn om op machines of toestellen te worden bevestigd.”

Zie ook de algemene regels 1 en 6 voor de interpretatie van de GN

Zie ook de aanwijzingen in het *Publicatieblad van de Europese Unie* (PB 2012, C 338, blz. 1) betreffende verwijzingen ter beoordeling van de geldigheid van handelingen van de Unie.

Zie arrest van 22 februari 2018, *Kubota (UK) Limited en EP Barrus Limited/HMRC* (C-545/16, EU:C:2018:101, punten 23-26) voor richtsnoeren met betrekking tot de beoordelingsbevoegdheid van de Commissie bij de verduidelijking van de inhoud van de tariefposten.

De voorgeschiedenis van verordening 2016/1760 is dat Duitsland in januari 2012 voor een machine met een valideringsmechanisme voor bankbiljetten een BTI heeft afgegeven met een indeling onder postonderverdeling 8472 90. In

februari 2012 heeft het Verenigd Koninkrijk voor een machine met een validerings- en recirculatiemechanisme voor bankbiljetten een BTI afgegeven met een indeling onder postonderverdeling 9031 49 90. Gelet op deze ogenschijnlijk tegenstrijdige BTI-beschikkingen, heeft Duitsland het Comité douanewetboek van de Europese Commissie (hierna: „Comité”) om een consistente indeling verzocht.

27 van de 28 lidstaten stemden voor indeling onder GN-onderverdeling 8472 90 90. Het Verenigd Koninkrijk bleef van mening dat de iPRO-RC onder postonderverdeling 9031 49 90 29 had moeten worden ingedeeld. Sindsdien heeft HMRC zich op het standpunt gesteld dat postonderverdeling 8472 90 de juiste indelingscode is en onderschrijft HMRC de motivering van het Comité, zoals opgenomen in verordening 2016/1760.

Het product wordt in verordening 2016/1760 als volgt beschreven:

„Een apparaat bestaande uit een validator voor bankbiljetten en geldlades (een zogenoemde ‚note float unit’) met afmetingen van ongeveer 10 bij 24 bij 44 cm.

De validator voor bankbiljetten maakt gebruik van optische scantechnologie om de echtheid van de bankbiljetten te verifiëren volgens vooraf vastgestelde specificaties.

De door de validator goedgekeurde bankbiljetten komen terecht in een geldlade. Wanneer deze geldlade vol is (meestal is er plaats voor 30 bankbiljetten), worden de bankbiljetten automatisch gesorteerd en verdeeld over andere geldlades met een capaciteit van doorgaans 300 bankbiljetten.

Het apparaat wordt bijvoorbeeld in speel-, verkoop- en parkeerautomaten gebruikt om te betalen voor de geboden dienst of het verkregen product.

Het apparaat kan ook bankbiljetten afleveren.

Het apparaat is altijd verbonden met een zogenoemde ‚hostcontroller’ (niet aanwezig bij de aanbieding) die de vooraf vastgestelde specificaties regelt, alsook de verplaatsing van de bankbiljetten naar de verschillende geldlades.”

Een afbeelding van het product is opgenomen in verordening 2016/1760. JCM erkent dat dit product hetzelfde is als de door haar geleverde iPRO-RC.

Motivering van de indeling

De indeling is vastgesteld door het Comité op basis van de algemene regels 1 en 6 voor de interpretatie van de gecombineerde nomenclatuur en de tekst van de GN-codes 8472, 8472 90 en 8472 90 70.

Indeling onder post 9031 als meet- of verificatie-instrument was uitgesloten, aangezien het apparaat meer is dan een onder die post vallend verificatie-instrument.

De conclusie van het Comité was dat het apparaat naast het verifiëren van de echtheid van de bankbiljetten ook andere functies vervult, zoals het sorteren en verdelen van bankbiljetten tussen verschillende geldlades en het afleveren van bankbiljetten. Alle functies van het apparaat vallen onder post 8472 en dus moet het onder GN-code 8472 90 70 als andere kantoormachines en -toestellen worden ingedeeld.”

Aangevoerde nationale bepalingen

BTI-beschikking van HMRC van 3 januari 2018.

Beknopte presentatie van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

JCM is onderdeel van JCM Global, dat zichzelf etiketteert als de mondiale marktleider en meest vertrouwde organisatie voor valuta- en transactiebeheer. Producten van JCM worden in landen over de hele wereld gebruikt.

HMRC is belast met de inning en het beheer van de belastingen en douanerechten in het Verenigd Koninkrijk.

Beschrijving van de iPRO-RC

De iPRO-RC wordt beschreven als en vervult de functies van een validator voor bankbiljetten met een recirculatiemechanisme. De iPRO-RC is bestemd om in verschillende hostapparaten, zoals zelfbedieningssystemen, verkoopautomaten, ticketautomaten en speelautomaten, te worden geïnstalleerd. Normaal gesproken zit de iPRO-RC in de behuizing van het hostapparaat en is via elektronische bekabeling met dat apparaat verbonden, maar is daarvan voor het overige onafhankelijk.

De functies van de iPRO-RC zijn om: (i) bankbiljetten te valideren en te accepteren of te weigeren, (ii) bankbiljetten in een recirculatiecompartiment of geldlade op te slaan, en (iii) indien dit door het hostapparaat wordt gevraagd, bankbiljetten die in het recirculatiecompartiment zijn opgeslagen uit te betalen.

De iPRO-RC bevat drie wezenlijke bestanddelen, die alle drie in een behuizing zijn ondergebracht. Vervolgens wordt het hele apparaat in het hostapparaat geïnstalleerd. De wezenlijke bestanddelen zijn: (i) de verificatie-eenheid, (ii) de recirculatie-eenheid, en (iii) de geldlade. De iPRO-RC kan niet onafhankelijk van het hostapparaat functioneren alhoewel het apparaat wel beschikt over een aantal autonome functies. JCM geeft een gedetailleerde nadere beschrijving van de iPRO-RC.

In haar marketing voor de iPRO-RC wijst JCM nadrukkelijk op de mogelijkheid van recirculatie, bijvoorbeeld:

„beperk operationele kosten en houd klanten tevreden met de indrukwekkende nieuwe iPRO-RC van JCM Global. De iPRO-RC heeft twee ruimtes met een grote capaciteit voorzien van Roller Friction Recycling technologie om gerecirculeerde bankbiljetten vast te houden voor onmiddellijke uitbetaling. Met deze technologie valt uw apparatuur nooit uit en blijven uw klanten tevreden. Bovendien bevat de iPRO-RC van JCM technologie om het terughalen van biljetten te voorkomen, een beproefde biljetacceptatiemethode en een afsluitbare en verwijderbare geldlade.”

Op grond van de stukken heeft de verwijzende rechter bevestigd dat het enige verschil tussen de iPRO en de iPRO-RC het recirculatiemechanisme is. In het marketingmateriaal voor de iPRO wordt met name aandacht besteed aan de technologie voor de „beproefde biljetacceptatiemethode”.

Op basis van het onderzoek van de iPRO-RC zelf stelt de verwijzende rechter vast dat de bestemming van de iPRO-RC erin bestaat bankbiljetten door meting te valideren en te accepteren met de bedoeling ze veilig op te slaan of ze op aanwijzing van de hostcontroller uit te betalen.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

Het standpunt van JCM is dat de iPRO-RC onder postonderverdeling 9031 49 90 behoort te worden ingedeeld en dat met de indeling onder postonderverdeling 8472 90 90 de werkingssfeer van post 9031 en postonderverdeling 9031 49 90 op ongeoorloofde wijze wordt beperkt, en de werkingssfeer van post 8472 en postonderverdeling 8472 90 90 op ongeoorloofde wijze wordt uitgebreid.

JCM is van mening dat verordening 2016/1760 om de volgende redenen ongeldig is.

1) Volgens haar is de Commissie niet correct geïnformeerd over de kenmerken van de machines bedoeld in de tegenstrijdige, naar het Comité doorverwezen Duitse en Britse BTI's. In het bijzonder werd in de Duitse BTI bij de beschrijving van de apparaten als hoofdfunctie geldtellen opgegeven. JCM is het er niet mee eens dat „geldtellen” de hoofdfunctie van de machine vormt.

2) In het verslag van het Comité worden de machines als bankbiljetlezer beschreven.

3) Met indeling onder post 8472 90 90 wordt geen rekening gehouden met de tekst van aantekening 1, onder m), van afdeling XVI van de GN, waarin is bepaald dat artikelen die ook in hoofdstuk 90 zijn ingedeeld door afdeling XVI (waaronder hoofdstuk 84 en post 8472 vallen) worden uitgesloten van hoofdstuk 84.

4) De tekst van aantekening 3 bij afdeling XVI (die op grond van aantekening 3 bij hoofdstuk 90 eveneens van toepassing is op de uitlegging van hoofdstuk 90) is bij de vaststelling van de toepasselijke GN-post niet juist toegepast.

5) De tekst van aantekening 4 bij afdeling XVI (die op grond van aantekening 3 bij hoofdstuk 90 eveneens van toepassing is op de uitlegging van hoofdstuk 90) lijkt niet juist te zijn toegepast.

6) Volgens JCM lijkt bij de indeling van de machine in verordening 2016/1760 de niet-bindende GS-toelichting niet naar behoren in aanmerking te zijn genomen. Dit betreft met name de volgende aspecten.

a) De GS-toelichting bij GN-post 9031, waarin wordt bepaald: „Deze post omvat meet- en verificatie-instrumenten, -apparaten, -toestellen en -machines, al dan niet optisch”, en „onder deze post worden eveneens optische apparaten en instrumenten voor meting en verificatie van types ingedeeld, [...] [die] onder deze post [blijven] ingedeeld, ongeacht of zij al dan niet geschikt zijn om op machines of toestellen te worden bevestigd”;

b) De GS-toelichting bij GN-post 8472 waarin wordt bepaald: „Deze post omvat alle kantoormachines en -toestellen die niet onder de drie vorige posten vallen of meer in het bijzonder onder enig andere post van de nomenclatuur. Het begrip ‚kantoormachines en –toestellen’ moet ruim worden opgevat, zodat het alle in kantoren, winkels, werkplaatsen, scholen, treinstations, hotels, enz., gebruikte machines en toestellen voor het verrichten van ‚kantoorwerk’ omvat (dat wil zeggen werkzaamheden met betrekking tot het schrijven, registreren, sorteren, archiveren, enz. van correspondentie, documenten, formulieren, verslagen, rekeningen, enz.). Kantoormachines en –toestellen worden alleen in deze post ingedeeld indien zij voorzien zijn van een voetstuk waarmee zij op een tafel, bureau, enz. kunnen worden bevestigd of geplaatst. Handgereedschappen als bedoeld in hoofdstuk 82 zonder een dergelijk voetstuk zijn uitgezonderd van deze post. [...] De post omvat (onder meer): (4) machines voor het sorteren of tellen van geld (met inbegrip van machines voor het tellen en uitbetalen van bankbiljetten). [...] (5) Machines voor het automatisch afleveren van bankbiljetten die samen met een automatisch gegevensverwerkende machine worden gebruikt, ongeacht of dat online of offline is.”

7) JCM betoogt dat indien goed naar de GS-toelichtingen wordt gekeken, de juiste indeling van de iPRO-RC onder post 9031 is, wat betekent dat indeling onder 8472 de werkingssfeer van post 8472 op onrechtmatige wijze uitbreidt en de werkingssfeer van post 9031 op onrechtmatige wijze beperkt.

HMRC

Opmerkingen met betrekking tot de toets voor ongeldigheid van een verordening

Volgens HMRC is verordening 2016/1760 geldig. Voorts is HMRC van mening dat het Comité om tot zijn conclusies te komen een eerlijke procedure heeft gevolgd, dat het met het oog op indeling met de juiste juridische criteria rekening heeft gehouden en deze heeft toegepast, dat het de gedetailleerde bedienings- en onderhoudshandleiding voor de iPRO-RC van JCM heeft beoordeeld en dat er

voor het Hof geen grond bestaat om in te grijpen in de door het Comité genomen beslissing.

Hoewel HMRC de iPRO-RC aanvankelijk onder post 9031 heeft ingedeeld, heeft HMRC oog voor de eis dat de lidstaten voor de tariefindeling binnen de EU een samenhangende benadering nastreven. Derhalve erkent HMRC thans de mening van het Comité, de Commissie en de 27 andere lidstaten die van mening zijn dat de juiste tariefindeling onder post 8472 is.

HMRC aanvaardt niet dat er louter op basis van een meningsverschil met betrekking tot de juiste tariefindeling gegronde twijfel kan bestaan over de geldigheid van een verordening. In de omstandigheden van de onderhavige zaak heeft het Comité de betrokken apparaten beoordeeld en de hulpmiddelen bij de uitlegging onder de respectieve GN-posten, in het bijzonder de algemene regels voor interpretatie, correct toegepast om tot een weloverwogen oordeel over de juiste indeling te komen.

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een verordening slechts ongeldig kan worden verklaard wanneer de Commissie een fout (zie arrest van 25 juli 2002, *Union de pequenos Agricultores/Raad*, C-50/00, EU:C:2002:462) of een „kennelijke fout” heeft gemaakt, waar het geschil betrekking heeft op een indeling op het niveau van het achtste cijfer van de onderverdeling (zie arrest van [10 mei 2001], *Cabletron Systems Ltd*, C-463/98, [EU:C:2001:256]). Volgens HMRC is in deze zaak een dergelijke fout (al dan niet kennelijk), die de verordening ongeldig zou maken, niet aangetoond. Volgens HMRC geldt met name dat het voor het aantonen van een fout niet voldoende is dat een partij (of eigenlijk de verwijzende rechter of rechters) een andere mening is toegedaan over de wijze waarop de codes kunnen worden toegepast; er moet sprake zijn van een fout in de wijze waarop de indeling door de Commissie en het Comité is vastgesteld.

Opmerkingen ten gronde

In geval het „foutenkader” ruimer is dan hierboven voorgesteld, blijft de stelling van HMRC dat indeling onder post 8472 hoe dan ook juist is. Volgens haar zou de indeling onder post 9031 de werkingssfeer van die post op ongeoorloofde wijze verruimen en zou dat als gevolg hebben dat de uitdrukkelijk ruime werkingssfeer van post 8472 wordt beperkt.

Uit de specifieke tekst van post 8472 volgt duidelijk dat machines voor het uitvoeren van „kantoor taken” onder deze post dienen te worden ingedeeld. Bovendien wordt de post ruim toegepast en valt elk type kantoor eronder. Het soort taken waarvan in dergelijke situaties wordt verwacht dat ze door een machine worden uitgevoerd, wordt ook ruim beschreven in de GS-toelichting en die beschrijving is niet uitputtend.

HMRC is van mening dat het de bedoeling is om apparatuur waarmee taken worden overgenomen die in een kantooromgeving anders handmatig zouden zijn uitgevoerd onder post 8472 in te delen. De machine accepteert bankbiljetten van

consumenten als betaling, stelt de geldigheid ervan vast en slaat ze in de machine zelf op. De iPRO-RC weigert bankbiljetten die ongeldig zijn en „spuwt” ze terug naar de consument en slaat een teveel aan biljetten op (in de kluis die uit de iPRO-RC kan worden verwijderd). HMRC is van mening dat dergelijke taken vergelijkbaar zijn met taken die van oudsher zouden zijn gedaan door medewerkers van een boekingskantoor, een casino, een winkel of een vergelijkbare omgeving waar betalingen voor goederen en diensten moeten worden verwerkt. Als zodanig is de omschrijving van het apparaat als „kantoomachine” geschikter dan een beschrijving die beperkt is tot de technische werking van één bestanddeel van de gehele machine.

Bij de beoordeling van de objectieve kenmerken van het apparaat als geheel, hanteert HMRC het standpunt dat de iPRO-RC als een kantoomachine functioneert zoals voorgeschreven onder post 8472 en de daarop toepasselijke GS-toelichting. Bovendien is de lijst met machines in de GS-toelichting juridisch bindend aangezien hiernaar in onderverdeling 8472 90 90 uitdrukkelijk wordt verwezen. HMRC is van mening dat de door de iPRO-RC mechanisch uitgevoerde taken en het hoofdbestanddeel van zijn inherente kenmerken, bestaan in het mechanisch uitvoeren van taken die van oudsher werden gedaan door medewerkers in een kantooromgeving (met name indien onder een kantoor ook winkels, stations, enz. wordt verstaan). De inherente kenmerken van de machine hebben veel meer weg van de kenmerken van een „kantoomachine” zoals beoogd en beschreven in de GN en de GS-toelichting dan een loutere of zelfs hoofdzakelijke beperking tot de optische beoordeling van bankbiljetten (zie arrest van 22 maart 2017, GROFA e.a., C-435/15 en C-666/15, EU:C:2017:232, dergelijke kenmerken behoren te worden beoordeeld in het kader van de indelingsprocedure).

HMRC is van mening dat met betrekking tot de iPRO-RC en alle door dit apparaat te verrichten samengestelde taken de indeling onder post 9031 de werkingssfeer van deze post onnodig, ongeoorloofd en buiten redelijke grenzen zou verruimen. Voorts zou een dergelijke indeling voorbijgaan aan de tekst van de GS-toelichting „voor zover niet anders is bepaald [...]”. De GN schrijft specifiek voor dat automatisch bankklokken onder de post „kantoomachines” vallen. Het zou strijdig zijn met die benadering om een dergelijke machine wel in de categorie „kantoomachines” op te nemen, maar de iPRO-RC van JCM niet. HMRC is van mening dat de iPRO-RC meer lijkt op een automatisch bankklok of op andere soorten omschreven kantoomachines, dan op een machine die uitsluitend voor meting en verificatie is ontwikkeld. Verder hebben andere lidstaten apparatuur voor het tellen van geld ingedeeld onder GN-post 8472 (zie bijvoorbeeld BTI met referentie DE2993/17-1 van 24 april 2017 en DE123/17-1 van 12 juni 2017) en zou voor de iPRO-RC met deze benadering een grotere consistentie worden bereikt.

HMRC is het met de Commissie eens dat de iPRO-RC niet onder post 9031 kan worden ingedeeld, aangezien de iPRO-RC meer is dan een verificatiemachine.

HMRC is van mening dat nadere opheldering van het Hof over de werkingssfeer en toepassing van post 8472 in de omstandigheden van het onderhavige geval en in het algemeen dienstig zou kunnen zijn. Met name lijkt post 8472 een ruime toepassing toe te staan en geeft de GS-toelichting blijk van een ruime toepassing. In de GS-toelichting wordt echter ook verwezen naar het feit dat de machine „voorzien [moet] zijn van een voetstuk waarmee zij op een tafel, bureau, enz. kunnen worden bevestigd of geplaatst”, maar worden handgereedschappen „zonder een dergelijk voetstuk” uitdrukkelijk uitgesloten.

JCM beroept zich op de GS-toelichting en stelt dat de iPRO-RC geen „kantoomachine” kan zijn, aangezien deze niet op een bureau kan worden bevestigd of geplaatst. Volgens HMRC is het niet de bedoeling van de tekst van de GS-toelichting om de ruimere posten en onderverdelingen van 8472 op een dergelijke manier te beperken.

Met uitzondering van de bovengenoemde lijst met voorbeelden van „kantoomachines” is het Hof niet gebonden aan de GS-toelichting en mag deze dus terzijde stellen. HMRC is hoe dan ook van mening dat de tekst in kwestie alleen in redelijkheid aldus kan worden uitgelegd dat de machine over een onderstel moet beschikken om haar aan iets te bevestigen, maar dat bevestiging niet beperkt is tot een bureau of een tafel.

HMRC meent dat het mogelijk gewoon de bedoeling is geweest om machines in 8472 meer in het algemeen te onderscheiden van handgereedschappen onder hoofdstuk 82. Bovendien is een dergelijke restrictieve uitlegging in tegenspraak met andere voorbeelden in de aantekeningen bij post 8472, zoals een automatisch bankloket, dat meestal wordt ingebouwd en niet op een bureau wordt bevestigd of geplaatst.

Volgens HMRC lijkt de iPRO-RC meer op een soort automatisch bankloket, valt deze duidelijk binnen de overwegingen en context van post 8472 en behoort deze daarom als „kantoomachine” worden ingedeeld.

Gelet op de eerdere rechtspraak van het Hof is HMRC van mening dat de Commissie bij het zoeken naar de indeling van de iPRO-RC samen met de andere lidstaten heeft gehandeld en dat zij voor de vaststelling van het voorwerp van de tariefindelingen en indeling van de iPRO-RC haar ruime beoordelingsbevoegdheid naar behoren heeft gebruikt. Daarmee heeft de Commissie (volgens HMRC) noch het voorwerp noch de werkingssfeer van de tariefposten gewijzigd. Integendeel, volgens HMRC zou de alternatieve indeling onder GN-post 9031 het voorwerp en de werkingssfeer daarvan op ongeoorloofde wijze wijzigen, zodat ook andere dan meet- en verificatiemachines daaronder zouden vallen. De bestemming van het product is veel ruimer dan meting en verificatie en de machine verricht algemene taken die van oudsher handmatig zouden zijn gedaan in een kantooromgeving die valt binnen de ruime definitie van kantoor onder de post. De inherente kenmerken en functies ervan die het product interessant maken voor zijn markt zijn niet alleen controle en verificatie, maar

beheer van geld in het algemeen en automatisering van anderszins arbeidsintensieve taken in een situatie waarin medewerkers anders geld hadden moeten controleren en verwerken, het veilig hadden moeten opbergen en contact met consumenten hadden moeten onderhouden.

Bijgevolg is HMRC van mening dat het terecht zou zijn als het Hof verordening 2016/1760 geldig zou verklaren en zou bevestigen dat de iPRO-RC correct is ingedeeld onder postonderverdeling 8472 90 70.

Beknopte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De verwijzende rechter is van oordeel dat verordening 2016/1760 van toepassing is op het product dat wordt aangemerkt als de iPRO-RC. Volgens de verwijzende rechter is het evenwel zeer goed verdedigbaar dat verordening 2016/1760 ongeldig kan zijn omdat zij de werkingssfeer van één van beide onderverdelingen ongeoorloofd beperkt of verruimt of dat er bij tenuitvoerlegging daarvan onvoldoende rekening wordt gehouden met de GN-toelichtingen en/of de GS-toelichtingen bij de betreffende posten en postonderverdelingen.

De verwijzende rechter is van oordeel dat het standpunt van HMRC over de toepasselijkheid van aantekening 1, onder m), onjuist moet zijn. Indien het Comité de groep validators voor bankbiljetten onder 8472 indeelt zonder te verwijzen naar de tekst van aantekening 1, onder m), lijkt dat op zich een grond voor eventuele ongeldigheid te zijn.

In aantekening 1, onder m), wordt duidelijk aangegeven dat de indeling onder hoofdstuk 90 voorrang heeft over hoofdstuk 84, waardoor had moeten worden uitgegaan van de bepalingen van hoofdstuk 90 bij de indeling van de iPRO-RC. Uit het verslag van het Comité kan zeker niet worden opgemaakt dat een indeling onder hoofdstuk 90 in overweging is genomen, alvorens naar hoofdstuk 84 is overgegaan.

De aantekeningen bij afdeling XVI en hoofdstuk 90 luiden: „voor zover niet anders is bepaald, worden combinaties van machines van verschillende soorten, die bestemd zijn om gezamenlijk te functioneren en die een geheel vormen, alsmede machines met twee of meer verschillende (afwisselende of aanvullende) functies, ingedeeld naar de hoofdfunctie die kenmerkend is voor het complex.”

Op grond van de hiervoor genoemde vaststelling van de feiten is de verwijzende rechter van oordeel dat het duidelijk is dat de iPRO-RC een combinatie van machines is bestaande uit twee machines, of op zijn minst uit elementen die aanvullende functies vervullen: scankop en microcontroller voor het valideren/meten/verifiëren en het recirculatiemechanisme, en op het eerste gezicht wordt in aantekening 3 bij afdeling XVI en bijgevolg aantekening 3 bij hoofdstuk 90 een beoordeling van de hoofdfunctie vereist.

In aantekening 4 bij afdeling XVI en aantekening 3 bij hoofdstuk 90 wordt bepaald dat indien de componenten gezamenlijk een welbepaalde functie verrichten, zoals bedoeld bij een der posten van [hoofdstuk 90/afdeling XVI], het geheel wordt ingedeeld onder de post die in verband met die functie van toepassing is.

Wederom blijkt niet uit het verslag van de vergadering dat het Comité de functie of hoofdfunctie van de door het Comité onderzochte machine heeft beoordeeld of bepaald (als zij al een specifieke machine heeft onderzocht). HMRC betoogt dat de functie van de iPRO-RC het geautomatiseerd verwerken van geld is. Dat doet zij onder verwijzing naar het marketingmateriaal voor de iPRO-RC en de marktpositionering van JCM. HMRC stelt dat de machine als zodanig voldoet aan de in post 8472 duidelijk beschreven functie. JCM stelt dat de hoofdfunctie het valideren van bankbiljetten is waarmee volgens haar optisch en magnetisch verifiëren en meten gemoeid is en dat daarmee wordt voldaan aan de functie die onder post 9031 valt.

De verwijzende rechter heeft vastgesteld dat de bestemming van de iPRO-RC het valideren van bankbiljetten is met de bedoeling deze veilig op te slaan of uit te betalen op aanwijzing van de hostcontroller. Dit is vastgesteld aan de hand van de zichtbare functies van de machine. De verwijzende rechter geen rekening gehouden met het marketingmateriaal of de marktpositie van JCM om tot die conclusie te komen, omdat de bestemming van een product slechts voor de indeling relevant is, wanneer die bestemming inherent is aan het product en de inherentie moet kunnen worden beoordeeld aan de hand van de objectieve kenmerken en eigenschappen ervan.

Wat de hoofdfunctie van de combinatie van machines betreft, oordeelt de verwijzende rechter per saldo dat die hoofdfunctie het valideren van bankbiljetten is. Zonder validatie van de bijbehorende acceptatie van de biljetten zijn alle andere functionaliteiten nauwelijks relevant of op zijn minst ondergeschikt.