



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 16 maja 2019 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólna Taryfa Celna – Klasyfikacja taryfowa – Złącza do aparatów słuchowych – Części i akcesoria – Nomenklatura scalona – Podpozycje 8544 42 90, 9021 40 00 i 9021 90 10

W sprawie C-138/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania) postanowieniem z dnia 9 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 lutego 2018 r., w postępowaniu:

**Skatteministeriet**

przeciwko

**Estron A/S,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca) i L. Bay Larsen, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Estron A/S przez L. Kjær, адвокат,
- w imieniu rządu duńskiego przez J. Nymanna-Lindegrena, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Hagela-Sørensen, адвокат,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeiro oraz przez S. Maaløe, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: duński.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni Nomenklatury scalonej (zwanej dalej „CN”) stanowiącej załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1), zmieniony rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r. (Dz.U. 2008, L 291, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteministeriet (ministerstwem ds. podatków, Dania) a Estron A/S w przedmiocie klasyfikacji taryfowej złączy do aparatów słuchowych.

### Ramy prawne

#### HS

- 3 Rada Współpracy Celnej, obecnie Światowa Organizacja Celna (WCO), została ustanowiona konwencją w sprawie utworzenia Rady Współpracy Celnej, zawartą w Brukseli w dniu 15 grudnia 1950 r. Zharmonizowany system oznaczania i kodowania towarów (zwany dalej „HS”) został opracowany przez WCO i ustanowiony przez międzynarodową konwencję w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów (zwaną dalej „konwencją o HS”), sporządzoną w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. i zatwierdzoną, wraz z protokołem zmian do niej z dnia 24 czerwca 1986 r., w imieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej decyzją Rady 87/369/EWG z dnia 7 kwietnia 1987 r. (Dz.U. 1987, L 198, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 2, s. 288).
- 4 Zgodnie z art. 3 ust. 1 konwencji HS każda z umawiających się stron zobowiązuje się do tego, że jej taryfa celna i nomenklatury statystyczne będą zgodne z HS, że będzie stosowała wszystkie pozycje i podpozycje HS bez dodatków lub modyfikacji wraz z ich odpowiednimi kodami cyfrowymi oraz że będzie przestrzegała kolejności cyfrowych tego systemu. Każda z umawiających się stron zobowiązuje się również do stosowania ogólnych reguł interpretacji HS, a także wszystkich not dotyczących sekcji, działów i podpozycji HS, oraz zobowiązuje się także do tego, że nie będzie modyfikowała ich zakresu.
- 5 WCO zatwierdza na warunkach określonych w art. 8 konwencji w sprawie HS noty wyjaśniające i opinie klasyfikacyjne przygotowane przez Komitet HS.
- 6 Nota wyjaśniająca HS dotycząca pozycji 8544 stanowi:

„Niniejsza pozycja obejmuje, pod warunkiem, że są one izolowane, druty elektryczne, kable i innego rodzaju przewody (np. sploty, taśmy, pręty) używane w charakterze przewodników w maszynach, aparaturze i instalacjach elektrycznych. Z zastrzeżeniem tego warunku, pozycja obejmuje okablowanie wewnętrzne lub do użytku zewnętrznego (np. druty i kable podziemne, podwodne i antenowe). Te towary są zróżnicowane i obejmują zarówno bardzo cienkie druty izolowane jak i grube kable bardziej złożonego typu.

Przewodniki niemetalowe są również objęte tą pozycją.

[...]”.

- 7 Nota wyjaśniająca do HS do działu 90 zawiera następujące objaśnienie:

„Niniejszy dział obejmuje szeroki zakres przyrządów i aparatów, które z reguły charakteryzują się wysokim stopniem wykończenia i precyzją. Większość z nich jest stosowana głównie [...] do celów medycznych”.

8 Nota wyjaśniająca do HS odnosząca się do pozycji 9021 przewiduje:

„IV. – Części i akcesoria do aparatów słuchowych

Są to generalnie urządzenia elektryczne z obwodem zaopatrzone w obwód elektryczny zawierające jeden lub więcej mikrofonów (ze wzmacniaczem lub bez), odbiornik i baterię. Odbiornik może być umieszczony wewnątrz lub za uchem, jak też może być zaprojektowany w taki sposób, że można go trzymać w ręku przykładając do ucha.

Grupa ta jest ograniczona do urządzeń mających na celu skorygowanie uszkodzeń słuchu; nie obejmuje ona zatem artykułów takich jak słuchawki, wzmacniacze i inne tego typu urządzenia używane na salach konferencyjnych lub przez telefonistki w celu poprawy słyszalności wypowiedzi”.

### ***Prawo Unii***

9 CN jest oparta na HS.

10 Artykuł 3 pkt 1 rozporządzenia nr 2658/87, zmienionego rozporządzeniem Rady (WE) nr 254/2000 z dnia 31 stycznia 2000 r. (Dz.U. 2000, L 28, s. 16) (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 2658/87”), stanowi:

„Każda podpozycja CN posiada ośmiocyfrowy numer kodowy:

- a) pierwsze sześć cyfr stanowi numery kodowe odnoszące się do pozycji i podpozycji nomenklatury [HS];
- b) siódma i ósma cyfra określają podpozycje CN. Gdy pozycja lub podpozycja [HS] nie jest dalej dzielona do celów wspólnotowych, siódma i ósma cyfra to »00«.

11 Zgodnie z art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 2658/87 Komisja Europejska przyjmuje każdego roku rozporządzenie przedstawiające pełną wersję CN, wraz ze stawkami celnymi, wynikającą ze środków przyjętych przez Radę Unii Europejskiej lub przez Komisję. Rozporządzenie to ma zastosowanie od dnia 1 stycznia następnego roku.

12 Do okoliczności faktycznych omawianych w postępowaniu głównym, które wystąpiły w okresie od 8 lipca 2009 r. do 29 marca 2012 r., zastosowanie mają wersje CN wynikające kolejno z rozporządzenia nr 1031/2008, z rozporządzenia Komisji (WE) nr 948/2009 z dnia 30 września 2009 r. (Dz.U. 2009, L 287, s. 1), z rozporządzenia Komisji (UE) nr 861/2010 z dnia 5 października 2010 r. (Dz.U. 2010, L 284, s. 1) i z rozporządzenia Komisji (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r. (Dz.U. 2011, L 282, s. 1). Ponieważ owe kolejne zmiany nie miały wpływu na treść przepisów CN mających zastosowanie do tych okoliczności faktycznych i mających znaczenie dla pytań prejudycjalnych, należy odnieść się do wersji tej nomenklatury wynikającej z rozporządzenia nr 1031/2008.

- 13 Część pierwsza CN zawiera zbiór przepisów wstępnych. Zawarty w tej części w sekcji I, poświęconej ogólnym regułom, pkt A, zatytułowany „Ogólne reguły interpretacji [CN]”, stanowi:

„Klasyfikacja towarów w [CN] podlega następującym regułom:

1. Tytuły sekcji, działów i poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne; do celów prawnych klasyfikację towarów należy ustalać zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów oraz, o ile nie są one sprzeczne z treścią powyższych pozycji i uwag, zgodnie z następującymi regułami:

[...]

6. Klasyfikacja towarów do podpozycji tej samej pozycji powinna być przeprowadzona zgodnie z ich treścią i uwagami do nich, z uwzględnieniem ewentualnych zmian wynikających z powyższych reguł, stosując zasadę, że tylko podpozycje na tym samym poziomie mogą być porównywane. Odpowiednie uwagi do sekcji i działów mają zastosowanie również do tej reguły, jeżeli treść tych uwag nie stanowi inaczej”.

- 14 Część druga CN, zatytułowana „Tabela stawek celnych”, zawiera w szczególności sekcję XVI, zatytułowaną „Maszyny i urządzenia mechaniczne; sprzęt elektryczny; ich części; urządzenia do rejestracji i odtwarzania dźwięku, urządzenia telewizyjne do rejestracji i odtwarzania obrazu i dźwięku oraz części i wyposażenie dodatkowe do tych artykułów”.

- 15 Uwaga 1 lit. m) do tej sekcji ma następujące brzmienie:

„1. Niniejsza sekcja nie obejmuje:

[...]

m) artykułów objętych działem 90”.

- 16 Sekcja CN XVI zawiera dział 85 zatytułowany „Maszyny i urządzenia elektryczne oraz ich części, rejestratory i odtwarzacze dźwięku, rejestratory i odtwarzacze obrazu i dźwięku oraz części i akcesoria do tych artykułów”.

- 17 Dział CN 85 zawiera pozycję 8544, która ma następujące brzmienie:

„8544	Drut izolowany (włączając emaliowany lub anodyzowany), kable (włączając kabel koncentryczny) oraz pozostałe izolowane przewody elektryczne, nawet wyposażone w złączki; przewody z włókien optycznych, złożone z indywidualnie osłoniętych włókien, nawet połączone z przewodnikami prądu elektrycznego lub wyposażone w złącza:
[...]	[...]
8544 42	– – wyposażone w złącza:
8544 42 10	– – – w rodzaju stosowanych w telekomunikacji
8544 42 90	– – – pozostałe”.

- 18 Druga część CN zawiera sekcję XVIII, zatytułowaną „Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; zegary i zegarki; instrumenty muzyczne; ich części i akcesoria”.

- 19 Sekcja XVIII CN obejmuje dział 90, zatytułowany „Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria”, do którego uwaga 2 stanowi:

„Z zastrzeżeniem postanowień uwagi 1 do niniejszego działu, części lub akcesoria do maszyn, aparatury, przyrządów lub artykułów, objętych niniejszym działem klasyfikuje się zgodnie z następującymi zasadami:

- a) części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91 (inne niż objęte pozycją 8487, 8548 lub 9033), należy we wszystkich przypadkach klasyfikować do ich odpowiednich pozycji;
- b) pozostałe części i akcesoria, jeżeli nadają się do stosowania wyłącznie lub głównie z konkretnym typem maszyny, przyrządu lub aparatury, lub z pewną liczbą maszyn, przyrządów lub aparatury objętych tą samą pozycją (włącznie z maszyną, przyrządem lub aparaturą, objętym pozycją 9010, 9013 lub 9031), należy klasyfikować do maszyn, przyrządów lub aparatury właściwego rodzaju;
- c) wszystkie inne części i akcesoria należy klasyfikować do pozycji 9033”.
- 20 Dział CN 90 zawiera pozycję 9021, która ma następujące brzmienie:

„9021	Urządzenia ortopedyczne, włącznie z kulami, pasami chirurgicznymi i przepuklinowymi; szyny i pozostałe urządzenia stosowane przy złamaniach; protezy; aparaty słuchowe oraz pozostałe urządzenia zakładane, noszone lub wszczepiane, mające na celu skorygowanie wady lub kalectwa:
[...]	[...]
9021 40 00	– Aparaty słuchowe, z wyłączeniem części i akcesoriów
[...]	[...]
9021 90	– Pozostałe:
9021 90 10	– – Części i akcesoria do aparatów słuchowych
9021 90 90	– – pozostałe”.

### Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 21 Estron jest profesjonalnym dostawcą w branży aparatów słuchowych i branżach z nią powiązanych, który dostarcza złącza producentom aparatów słuchowych.
- 22 Z postanowienia odsyłającego wynika, że złącze to można opisać jako izolowany drut elektryczny zaopatrzony w złączkę i stanowiący część aparatu słuchowego. Aparat słuchowy jest elektrycznym urządzeniem pomocniczym zaopatrzonym w obwód elektryczny, które zawiera mikrofon, bardzo mały głośnik i baterię. Mikrofon wylapuje dźwięk, wzmacniany następnie i przekazywany do głośnika poprzez złącze, które zostało opracowane specjalnie przez Estron na potrzeby owych modeli aparatu słuchowego. Złącze to łączy mikrofon aparatu słuchowego z jego głośnikiem i przekazuje sygnał z mikrofonu do głośnika zgodnie ze specyfikacjami akustycznymi, dźwiękowymi, elektrycznymi i mechanicznymi.

- 23 Omawiane w postępowaniu głównym złącze składa się z dwóch nici, z których każda zawiera siedem posrebrzanych skręconych razem nici miedzianych, emaliowanych i ocynkowanych. Dzięki owym złączom elektryczne sygnały dźwiękowe są przenoszone do głośnika aparatu słuchowego. Dźwięk wyłapany przez mikrofon jest przekształcany na impulsy elektryczne, z jednej strony, a z drugiej strony, na dźwięk.
- 24 Każde z zakończeń złącza jest zaopatrzone we „wtyczkę” składającą się z szeregu wtyków stykowych, które są dokładnie dopasowane do złączy elektrycznych danego typu aparatu słuchowego, do którego jest dopasowane dane złącze. Nie można zastosować złącza z jednego modelu aparatu słuchowego na innym modelu.
- 25 Omawiane w postępowaniu głównym złącza są formowane termicznie, co stanowi proces produkcyjny w wysokiej temperaturze, pozwalający na nadanie danemu produktowi zamierzonego kształtu, aby dopasować się najlepiej do ucha ludzkiego. Złącza te, zapewniające połączenie pomiędzy głośnikiem aparatu słuchowego i mikrofonem, służą również jako zaczepienie aparatu słuchowego w uchu poprzez utrzymanie aparatu słuchowego dokładnie w miejscu, w którym powinien on zostać umieszczony, w celu zagwarantowania możliwości jego funkcjonalnego noszenia przez użytkownika. Omawiane w postępowaniu głównym złącza istnieją w kilku rozmiarach dla każdego modelu. Złącza te są również specjalnie uformowane dla prawego i lewego ucha.
- 26 Pomiędzy 8 lipca 2009 r. a 29 marca 2012 r. Estron sporządził zgłoszenia celne, w których zaklasyfikował omawiane w postępowaniu głównym złącza jako „[c]zęści i akcesoria do aparatów słuchowych” do podpozycji 9021 90 10 CN, która jest zwolniona z cła.
- 27 W wyniku kontroli SKAT (organ podatkowy, Dania) postanowił w dniu 6 lipca 2012 r. zaklasyfikować omawiane w postępowaniu głównym złącza do podpozycji 8544 42 90 CN, do której stosowane jest cło w wysokości 3,3%. W konsekwencji organ podatkowy zobowiązał Estron do zapłaty cła od odprawionych już celnie złączy w wysokości 825 150,74 koron duńskich (DDK) (ok. 110 500 EUR).
- 28 Estron zaskarżył ową decyzję do Landsskatteretten (krajowej komisji podatkowej, Dania), która decyzją z dnia 10 kwietnia 2013 r. stwierdziła, że owe złącza należy zaklasyfikować do podpozycji 9021 90 10 CN, a tym samym unieważniła wierzytelność celną.
- 29 Ministerstwo ds. podatków zaskarżyło ową decyzję do sądu odsyłającego, podnosząc, że złącza te należy zaklasyfikować do pozycji 8544 CN. Zdaniem tego ministra omawiane złącza należy zaklasyfikować do podpozycji 8544 42 90 CN, zatytułowanej „pozostałe”.
- 30 Sąd odsyłający wyjaśnia, że strony w postępowaniu głównym zgadzają się co do tego, że omawiane w postępowaniu głównym złącza stanowią części aparatu słuchowego zgodnie z orzecznictwem Trybunału odnoszącym się do pojęcia „części”.
- 31 Z postanowienia odsyłającego wynika, że zdaniem rządu duńskiego okoliczność, iż złącza stanowią część aparatu słuchowego, nie oznacza, że można je zaklasyfikować do pozycji 9021 CN.
- 32 W tym zakresie według rządu duńskiego zawarte w uwadze 2 lit. a) do działu 90 CN odwołanie się do dowolnej pozycji działów 84, 85, 90 lub 91 należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ono do towarów objętych czterocyfrowymi pozycjami taryfowymi. W konsekwencji owo odesłanie miałyby nie obejmować sześć- i ośmiocyfrowych pozycji taryfowych. Ponieważ omawianych w postępowaniu głównym złączy nie można zaklasyfikować do czterocyfrowej pozycji działu 90 CN, należy je zaklasyfikować zgodnie z uwagą 2 litera a) wspomnianego działu 90 do pozycji 8544 CN.



- 33 Za taką literalną wykładnią uwagi 2 lit. a) do działu 90 CN miałyby przemawiać w szczególności ogólna zasada interpretacji CN nr 6, która czyni rozróżnienie na „pozycje” i „podpozycje”, podobnie jak i uwagi do działu 85 CN. Wspomniany dział jest podzielony na „uwagi”, „uwagi do podpozycji” oraz „uwagi dodatkowe”, które miałyby dotyczyć odpowiednio, kodów cztero-, sześć- i ośmiocyfrowych.
- 34 Zdaniem Estron omawiane w postępowaniu głównym złącze jest częścią aparatu słuchowego, w takim rozumieniu, w jakim pojęcie „część” zostało zdefiniowane w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, w szczególności w wyroku z dnia 15 lutego 2007 r., RUMA (C-183/06, EU:C:2007:110, pkt 32). Zgodnie z tym orzecznictwem omawiane w postępowaniu głównym złącza należy zaklasyfikować do pozycji 9021 40 CN.
- 35 Zgodnie ze swą treścią pozycja 9021 40 CN wykluczałaby jednak wyraźnie części i akcesoria, które są klasyfikowane do pozycji 9021 90 CN. Tym samym omawiane w postępowaniu głównym złącza powinny zdaniem Estron zostać objęte podpozycją 9021 90 10, która oznacza „Części i akcesoria do aparatów słuchowych”.
- 36 Estron kwestionuje to, że omawiane w postępowaniu głównym złącza można zaklasyfikować do pozycji 8544 CN, którą wskazuje ministerstwo ds. podatków, jako izolowany drut z podłączonymi złączkami. Okoliczność, że złącza stanowią część aparatu słuchowego, w sposób zdefiniowany przez utrwalone orzecznictwo Trybunału, oznaczałaby, iż wykluczona jest klasyfikacja jako „drut”. Ponadto kształt, materiał i specjalne wtyki stykowe wskazują na to, że wspomniane złącza są „częścią” aparatu słuchowego, a nie izolowanym drutem.
- 37 Uwaga 2 lit. a) do działu 90 CN nie ma znaczenia w tym względzie. Uwaga ta ma zastosowanie jednocześnie do pozycji czterocyfrowych i podpozycji sześciocyfrowych zgodnie z postanowieniami HS i ogólną regułą interpretacji CN nr 6. Część, która jako taka stanowi towar objęty podpozycją działu 90 CN, to znaczy podpozycją 9021 90 CN, zatytułowaną „pozostałe”, należy zatem zaklasyfikować do tej podpozycji.
- 38 W tych okolicznościach Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy uwagę 2 lit. a) do działu 90 [CN] w związku z ogólnymi regułami interpretacji CN nr 1 i 6 należy interpretować w ten sposób, że »części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91« to towary objęte czterocyfrowymi pozycjami tych działów, czy uwagę tę należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się ona również do podpozycji (pierwsze sześć cyfr) w działach 84, 85, 90 i 91?
- 2) Czy złącza takie jak te będące przedmiotem niniejszego postępowania powinny zostać zaklasyfikowane do podpozycji 8544 42 90 CN, podpozycji 9021 40 00 CN, czy też podpozycji 9021 90 10 CN?
- 3) Czy uwagę 1 lit. m) do sekcji XVI [CN] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku, gdy towar jest objęty działem 90, nie może być on również objęty działami 84 i 85?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### W przedmiocie pytania pierwszego

- 39 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy uwagę 2 lit. a) do działu 90 CN w związku z ogólnymi regułami interpretacji CN nr 1 i 6 należy interpretować w ten sposób, że zawarte w niej wyrażenie „części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91”, obejmuje wyłącznie czterocyfrowe kody tych działów, czy też że obejmuje ono również kody sześć- i ośmiocyfrowe wspomnianych działów.
- 40 Uwaga 2 lit. a) do działu 90 CN stanowi, że „części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91 (inne niż objęte pozycją 8487, 8548 lub 9033), należy we wszystkich przypadkach klasyfikować do ich odpowiednich pozycji”.
- 41 Według rządu duńskiego omawiane w postępowaniu głównym złącza same w sobie nie stanowią towaru objętego czterocyfrową pozycją działu 90 CN, lecz stanowią towar objęty wyłącznie podpozycją 9021 90 10 CN, która oznacza „Części i akcesoria do aparatów słuchowych”. Brak jest zatem w dziale 90 CN pozycji czterocyfrowej, której treść obejmowałaby omawiane w postępowaniu głównym złącza. Z kolei owe złącza same w sobie stanowią towar objęty czterocyfrową pozycją działu 85, to znaczy pozycją 8544, która oznacza „Drut izolowany (włączając emaliowany lub anodyzowany), kable (włączając kabel koncentryczny) oraz pozostałe izolowane przewody elektryczne, nawet wyposażone w złączki; przewody z włókien optycznych, złożone z indywidualnie osłoniętych włókien, nawet połączone z przewodnikami prądu elektrycznego lub wyposażone w złączki”.
- 42 A zatem należy ustalić, czy termin „pozycja”, o którym mowa w uwadze 2 lit. a) do działu 90 CN, odnosi się wyłącznie do kodów czterocyfrowych, czy też obejmuje on również kody sześć- i ośmiocyfrowe.
- 43 W tym względzie należy stwierdzić, że treść wspomnianej uwagi zawiera termin „pozycja”, a nie termin „podpozycja”.
- 44 Otóż art. 3 rozporządzenia nr 2658/87 ustanawia rozróżnienie pomiędzy „pozycją” i „podpozycją” w ramach CN. Z przepisu tego wynika, że CN przejęła z HS klasyfikację na sześciocyfrowe pozycje i podpozycje, dodając siódmą i ósmą cyfrę w celu utworzenia charakterystycznych dla niej podpodziałów (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 listopada 2014 r., Rohm Semiconductor, C-666/13, EU:C:2014:2388, pkt 3; z dnia 28 kwietnia 2016 r., Oniors Bio, C-233/15, EU:C:2016:305, pkt 3).
- 45 Rozróżnienie to wynika również z samej CN, a w szczególności z jej ogólnych reguł interpretacyjnych. W ten sposób, zgodnie z ogólną regułą interpretacji CN nr 6 klasyfikacją towarów do podpozycji tej samej pozycji należy przeprowadzać zgodnie z treścią tych podpozycji oraz zgodnie z uwagami do podpozycji, sekcji lub działów.
- 46 W konsekwencji okazuje się, że prawodawca Unii miał na celu dokonanie rozróżnienia pomiędzy pozycjami i podpozycjami w ramach CN oraz że posługiwanie się terminem „pozycja” w uwadze 2 lit. a) działu 90 CN świadczy o tym, że ta uwaga nie obejmuje „podpozycji”.
- 47 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, z jednej strony, że pojęcie „pozycja” odnosi się do kodów czterocyfrowych, podczas gdy kody sześć- i ośmiocyfrowe są jako takie przeznaczone dla pojęcia „podpozycja”. Z drugiej strony, w ramach CN czterocyfrowa pozycja obejmuje podpozycje sześć- i ośmiocyfrowe (zob. podobnie wyroki z dnia 9 czerwca 2016 r., MIS, C-288/15, EU:C:2016:424, pkt 30; z dnia 19 października 2017 r., Lutz, C-556/16, EU:C:2017:777, pkt 39; z dnia 22 lutego



2018 r., SAKSA, C-185/17, EU:C:2018:108, pkt 32; z dnia 12 kwietnia 2018 r., Medtronic, C-227/17, EU:C:2018:247, pkt 39, 44; z dnia 6 września 2018 r., Kreyenhop & Kluge, C-471/17, EU:C:2018:681, pkt 8, 45).

- 48 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że uwagę 2 lit. a) do działu 90 CN w związku z ogólnymi regułami interpretacyjnymi CN nr 1 i 6 należy interpretować w ten sposób, że zawarte w niej wyrażenie „części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91”, obejmuje wyłącznie czterocyfrowe pozycje tych działów.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 49 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy złącza do aparatów słuchowych, takie jak omawiane w postępowaniu głównym, należy zaklasyfikować do podpozycji 8544 4290, do podpozycji 9021 40 00 lub do podpozycji 9021 90 10 CN.
- 50 W tym względzie należy podkreślić, z jednej strony, jak to wynika w szczególności z pkt 45 do niniejszego wyroku, że ogólne reguły interpretacji CN przewidują, iż klasyfikację towarów do podpozycji tej samej pozycji należy ustalać zgodnie z prawem zgodnie z treścią tych podpozycji i uwagami do podpozycji, sekcji lub działów, natomiast tytuły sekcji, działów lub poddziałów mają znaczenie wyłącznie orientacyjne (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2018 r., Profit Europe, C-397/17 i C-398/17, EU:C:2018:564, pkt 25).
- 51 Z drugiej strony, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w interesie pewności prawa i ułatwienia kontroli decydującego kryterium dla klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać zasadniczo w ich obiektywnych cechach i właściwościach, takich jak określone w pozycjach CN oraz uwagach do sekcji lub działów (wyroki: z dnia 12 czerwca 2014 r., Łukojł Neftochim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, pkt 34; z dnia 25 lutego 2016 r., G.E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, pkt 44).
- 52 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przeznaczenie towaru może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, o ile jest ono właściwe dla tego produktu, co powinno się dać ocenić na podstawie jego obiektywnych cech i właściwości (wyrok z dnia 17 marca 2016 r., Sonos Europe, C-84/15, EU:C:2016:184, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 53 Z postanowienia odsyłającego wynika, że bezsporne jest, iż omawiane w postępowaniu głównym złącza stanowią część aparatu słuchowego.
- 54 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie „części” w rozumieniu CN oznacza istnienie całości, dla której funkcjonowania są one nieodzowne (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lutego 2007 r., RUMA, C-183/06, EU:C:2007:110, pkt 31; z dnia 12 grudnia 2013 r., HARK, C-450/12, EU:C:2013:824, pkt 36, 37; z dnia 20 listopada 2014 r., Rohm Semiconductor, C-666/13, EU:C:2014:2388, pkt 44, 45).
- 55 Jeżeli chodzi o podpozycję 9021 40 00 CN, to wydaje się, że w żadnym wypadku złącza, takie jak omawiane w postępowaniu głównym, nie mogą zostać objęte tą podpozycją w zakresie, w jakim obejmuje ona aparaty słuchowe „z wyłączeniem części i akcesoriów”.
- 56 Z kolei podpozycja 9021 90 10 CN wyraźnie odnosi się do części i akcesoriów aparatów słuchowych.
- 57 W celu ustalenia klasyfikacji taryfowej omawianych w postępowaniu głównym złączy należy przypomnieć, po pierwsze, że noty wyjaśniające do HS, oraz po drugie uwagi wyjaśniające do CN dostarczają użytecznych wskazówek, pomimo iż uwagi te mają charakter interpretacyjny i nie mają wiążącej mocy prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Stryker EMEA Supply Chain Services, C-51/16, EU:C:2017:298, pkt 45).

- 58 Ponadto należy zauważyć, co zostało przypomniane w pkt 40 niniejszego wyroku, że uwaga 2 lit. a) do działu 90 CN stanowi, że „części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91 (inne niż objęte pozycją 8487, 8548 lub 9033), należy we wszystkich przypadkach klasyfikować do ich odpowiednich pozycji”.
- 59 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze należy zbadać, czy omawiane w postępowaniu głównym złącza należy uznać za objęte pozycją 8544 CN obejmującą „[d]rut izolowany (włączając emaliowany lub anodyzowany), kable (włączając kabel koncentryczny) oraz pozostałe izolowane przewody elektryczne, nawet wyposażone w złączki; przewody z włókien optycznych, złożone z indywidualnie osłoniętych włókien, nawet połączone z przewodnikami prądu elektrycznego lub wyposażone w złączki”, czy do jej pozycji 9021 obejmującej „[u]rządzenia ortopedyczne, włącznie z kulami, pasami chirurgicznymi i przepuklinowymi; szyny (lubki) i pozostałe urządzenia stosowane przy złamaniach; protezy; aparaty słuchowe oraz pozostałe urządzenia zakładane, noszone lub wszczepiane, mające na celu skorygowanie wady lub kalectwa”.
- 60 W tym zakresie należy stwierdzić, po pierwsze, że treść pozycji 9021 CN obejmuje wyraźnie jedynie „aparaty słuchowe”, a nie części do nich. Niemniej jednak, jak wynika z pkt 56 i 57 niniejszego wyroku, podpozycja 9021 90 10 CN obejmuje wyraźnie „części i akcesoria do aparatów słuchowych”, które zostały ponadto wyraźnie wyłączone z podpozycji 9021 40 00 CN. Treść tych dwóch podpozycji wydaje się zatem opierać na założeniu, że pozycja 9021 CN obejmuje części i akcesoria do aparatów słuchowych. Treść sekcji XVIII oraz działu 90 CN odnosi się ponadto wyraźnie do „części i akcesoriów” przewidzianych w nich przyrządów i aparatury.
- 61 Po drugie, należy zauważyć, że nota wyjaśniająca HS dotycząca pozycji 9021 odnosi się do aparatów słuchowych. Zgodnie z tą notą aparaty te są co do zasady urządzeniami elektrycznymi z obwodem zaopatrzonymi w obwód elektryczny zawierającymi jeden lub więcej mikrofonów (ze wzmacniaczem lub bez), odbiornik i baterię.
- 62 Po trzecie, jeżeli chodzi o pozycję 9021 CN, to Trybunał orzekł już, opierając się w szczególności na nocie wyjaśniającej do HS dotyczącej rozdziału 90, że towary zaklasyfikowane do tej pozycji charakteryzują się zasadniczo wysokim stopniem wykończenia i dużą precyzją, co odróżnia je od zwykłych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Stryker EMEA Supply Chain Services, C-51/16, EU:C:2017:298, pkt 47).
- 63 Otóż z ustaleń faktycznych dokonanych przez sąd odsyłających, które zostały przypomniane w pkt 22–25 niniejszego wyroku, wydaje się wynikać, że złącza, takie jak omawiane w postępowaniu głównym, różnią się pod względem swych obiektywnych cech charakterystycznych i właściwości od produktów zwykłych, a w szczególności od drutów, kabli i pozostałych izolowanych przewodów elektrycznych, o których mowa w pozycji 8544 CN, wysokim stopniem wykończenia i dużą precyzją z uwagi na sposób ich wytwarzania oraz specyfikę swych funkcji.
- 64 Po czwarte, należy uwzględnić przeznaczenie złączy, takich jak omawiane w postępowaniu głównym, ponieważ ich przeznaczenie może stanowić, jak to wynika z pkt 52 niniejszego wyroku, obiektywne kryterium klasyfikacji, o ile jest ono właściwe dla rzeczonoego produktu, co powinno się dać ocenić na podstawie jego obiektywnych cech i właściwości.
- 65 W niniejszej sprawie z ustaleń faktycznych dokonanych przez sąd odsyłający wydaje się wynikać również, że złącza, takie jak omawiane w postępowaniu głównym, są specjalnie dostosowane do aparatów słuchowych. Ponadto nie zaprzeczono temu, że wspomniane złącza zostały zaprojektowane specjalnie w celu zintegrowania ich z aparatem słuchowym.

- 66 W związku z tym z uwagi 2 lit. a) do rozdziału 90 CN wynika, że złącza, takie jak omawiane w postępowaniu głównym, mogą zostać objęte pozycją 9021 CN. Ponadto, ponieważ podpozycja 9021 90 10 CN obejmuje wyraźnie części i akcesoria do aparatów słuchowych, takie złącza można zaklasyfikować do wspomnianej podpozycji.
- 67 Należy jednak przypomnieć, iż zadanie Trybunału związane ze skierowanym do niego pytaniem prejudycjalnym w zakresie klasyfikacji taryfowej polega przede wszystkim na wyjaśnieniu sądowi krajowemu kryteriów, których zastosowanie pozwoli mu na prawidłową klasyfikację spornych towarów w ramach CN, a nie na dokonaniu tej klasyfikacji we własnym zakresie, tym bardziej że Trybunałowi niekoniecznie są znane wszystkie niezbędne w tym celu dane. Wydaje się zatem, że sąd krajowy jest w każdym wypadku w sytuacji bardziej dogodnej do dokonania tej klasyfikacji (wyroki: z dnia 12 czerwca 2014 r., Łukoł Neftochim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, pkt 27; z dnia 25 lutego 2016 r., G.E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, pkt 41).
- 68 W rzeczywistości bowiem klasyfikacja taryfowa złączy, takich jak omawiane w postępowaniu głównym, oznacza stosowanie prawa Unii do konkretnego przypadku. Należy przypomnieć, że Trybunał rozpoznający sprawę na mocy art. 267 TFUE jest wyłącznie właściwy do orzekania w zakresie dokonywania wykładni traktatów oraz w zakresie ważności i wykładni aktów wydanych przez instytucje Unii.
- 69 A zatem to do sądu odsyłającego należy dokonanie klasyfikacji złączy będących przedmiotem postępowania głównego w świetle elementów dostarczonych przez Trybunał w odpowiedzi na pytania przedstawione mu przez sąd odsyłający.
- 70 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że to do sądu odsyłającego należy dokonanie klasyfikacji taryfowej omawianych w postępowaniu głównym złączy do aparatów słuchowych w świetle elementów dostarczonych przez Trybunał w odpowiedzi na pytania przedstawione mu przez sąd odsyłający.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 71 Przez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy uwagę 1 lit. m) do sekcji XVI należy interpretować w ten sposób, że w przypadku, gdy towar jest objęty działem 90, nie może być on również objęty działami 84 i 85.
- 72 Uwaga 1 lit. m) do sekcji XVI CN stanowi, że wspomniana sekcja nie obejmuje artykułów z działu 90 CN.
- 73 Należy stwierdzić, że sekcja XVI CN zawiera działy 84 i 85 CN. Jeżeli chodzi o dział 90 CN, to znajduje się on w jej sekcji XVIII.
- 74 Z treści uwagi 1 lit. m) do sekcji XVI CN wnika, że jeżeli towar jest objęty działem 90 CN, to nie może być on objęty wspomnianą sekcją CN.
- 75 Z powyższego wynika, że jeżeli towar jest objęty działem 90 CN, to na podstawie uwagi 1 lit. m) do sekcji XVI CN wykluczone jest, aby należał on również do działów 84 i 85 CN, które zostały zawarte w jej sekcji XVI.
- 76 Z uwagi na powyższe na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, że uwagę 1 lit. m) do sekcji XVI CN należy interpretować w ten sposób, że jeżeli towar jest objęty działem 90 CN, nie może on również zostać objęty jej działami 84 i 85.

## **W przedmiocie kosztów**

<sup>77</sup> Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Uwagę 2 lit. a) do działu 90 Nomenklatury scalonej stanowiącej załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej, zmieniony rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008 r., w związku z ogólnymi regułami interpretacji Nomenklatury scalonej nr 1 i 6 należy interpretować w ten sposób, że zawarte w owej uwadze wyrażenie „części i akcesoria, które są towarami objętymi dowolną pozycją niniejszego działu lub działu 84, 85 lub 91”, obejmuje wyłącznie czterocyfrowe pozycje tych działów.
- 2) Do sądu odsyłającego należy dokonanie klasyfikacji taryfowej omawianych w postępowaniu głównym złączy do aparatów słuchowych w świetle elementów dostarczonych przez Trybunał w odpowiedzi na pytania przedstawione mu przez sąd odsyłający.
- 3) Uwagę 1 lit. m) do sekcji XVI Nomenklatury scalonej znajdującej się w załączniku I do rozporządzenia nr 2658/87, zmienionego rozporządzeniem nr 1031/2008, należy interpretować w ten sposób, że jeżeli towar jest objęty działem 90 Nomenklatury scalonej, nie może on również zostać objęty jej działami 84 i 85.

Podpisy