Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

12. dubna 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Nařízení (EHS) č. 2658/87 – Celní unie a společný celní sazebník – Sazební zařazení zboží – Kombinovaná nomenklatura – Podpoložky 9021 10 10, 9021 10 90 a 9021 90 90 – Systém spinální fixace – Prováděcí nařízení (ES) č. 1214/2014“

Ve věci C-227/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo) ze dne 19. dubna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 28. dubna 2017, v řízení

Medtronic GmbH

proti

Finanzamt Neuss,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení E. Levits, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Medtronic GmbH J. Meyer-Burowem, Rechtsanwalt, a N. Looks, Steuerberaterin,

– za Evropskou komisi M. Wasmeierem a A. Caeirosem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

1 Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je výklad podpoložek 9021 10 10, 9021 10 90 a 9021 90 90 kombinované nomenklatury uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015 (Úř. věst. L 2015, L 285, s. 1) (dále jen „KN“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Medtronic GmbH a Finanzamt Neuss (finanční úřad Neuss, Německo) (dále jen „finanční úřad“) ve věci sazby daně z obratu použitelné na plnění spočívající v dodání systémů spinální fixace.

Právní rámec

Úmluva o HS

3 Harmonizovaný systém popisu a číselného označování zboží (dále jen „HS“) byl vypracován Světovou celní organizací (SCO) a zaveden mezinárodní úmluvou o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, uzavřenou v Bruselu dne 14. června 1983, která byla společně s protokolem o její změně ze dne 24. června 1986 schválena jménem Evropského hospodářského společenství rozhodnutím Rady 87/369/EHS ze dne 7. dubna 1987 (Úř. věst. 1987, L 198, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 288) (dále jen „Úmluva o HS“).

4 Na základě čl. 3 odst. 1 písm. a) Úmluvy o HS se každá smluvní strana zavazuje, že její celní a statistické nomenklatury budou v souladu s HS, že bude používat bez dodatků a změn všechny čísla a položky harmonizovaného systému, jakož i jejich číselné znaky a dodržovat číselné uspořádání HS. Totéž ustanovení smluvním stranám rovněž ukládá povinnost používat k výkladu HS všeobecná pravidla, jakož i všechny poznámky ke třídám, kapitolám a položkám HS a neměnit rozsah jeho tříd, kapitol a položek.

5 SCO schvaluje za podmínek stanovených v článku 8 Úmluvy o HS vysvětlivky a stanoviska k zařazení přijaté Výborem pro HS.

6 Bod I vysvětlivek k HS, které se týkají čísla 9021 tohoto systému, nadepsaného „Ortopedické pomůcky a přístroje“, obsahuje následující část:

„Ortopedické pomůcky a přístroje […], které slouží:

– buď k prevenci nebo nápravě tělesných deformit nebo;

– podpoře či držení částí těla po prodělané nemoci, operaci nebo po úrazu.“

7 Bod II těchto vysvětlivek, nadepsaný „Dlahy a jiné pomůcky a prostředky k léčbě zlomenin“, uvádí:

„Dlahy a jiné pomůcky a prostředky k léčbě zlomenin slouží ke znehybnění postižených částí těla (za účelem extenze či ochrany) či ke spojování zlomenin. Rovněž jsou používány k léčbě vykloubenin a kloubních poškození.

[…]

S výhradou poznámky 1 písm. f) k této kapitole patří do tohoto čísla také desky, hřeby atd., které do těla zavádí chirurg za účelem provedení spojení obou částí zlomené kosti nebo podobného léčení zlomenin.“ (*Citované pasáže z vysvětlivek k HS jsou neoficiálním překladem*.)

8 Podle bodu V uvedených vysvětlivek náleží do skupiny „jiné přístroje nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti“ mimo jiné:

1) Přístroje, které mají ulehčit mluvení osobám, které nemohou používat hlasivky v důsledku zranění nebo chirurgického zákroku. […]

2) Přístroje typu stimulátorů, například ty určené ke stimulaci srdečního svalu v případě jeho selhání. Tyto přístroje […] jsou implantovány do těla pacienta. […] Jiné stimulátory se používají ke stimulaci jiných orgánů (plic, konečníku, močového měchýře atd.).

3) Přístroje umožňující nevidomým orientaci v prostoru. […]

4) Přístroje k implantování do organismu určené k podpoře nebo nahrazení chemických funkcí určitých orgánů (například sekrece inzulínu).“ (*Citované pasáže z vysvětlivek k HS jsou neoficiálním překladem*.)

Unijní právo

Kombinovaná nomenklatura

9 Celní zařazení zboží dovezeného do Evropské unie se řídí KN, která je založena na HS.

10 KN přebírá čísla a položky HS do prvních šesti číslic HS, a až sedmá a osmá číslice vytváří podpoložky, které jsou vlastní pouze jí.

11 První část KN obsahuje soubor úvodních ustanovení. V této části v hlavě I věnované obecným ustanovením oddíl A, nazvaný „Všeobecná pravidla pro výklad [KN]“, stanoví:

„Zařazení zboží do [KN] se řídí těmito zásadami:

1. Názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační; pro právní účely jsou pro zařazení směrodatná znění čísel a příslušných poznámek ke třídám nebo kapitolám a následující ustanovení, pokud znění těchto čísel nebo poznámek nestanoví jinak.

[…]

3. Zboží, které lze podle pravidla 2 b) nebo z jiných důvodů zařadit *prima facie* do dvou nebo více čísel, se zařazuje takto:
   a) číslo, které obsahuje nejspecifičtější popis má přednost před čísly s obecnějším popisem. […]

[…]

6. Zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla je pro právní účely stanoveno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, jakož i *mutatis mutandis* výše uvedenými pravidly, přičemž se rozumí, že srovnávány mohou být pouze položky a podpoložky stejné úrovně. Není-li stanoveno jinak, uplatňují se pro účely tohoto pravidla rovněž příslušné poznámky ke třídě a kapitole.“

12 Druhá část KN je rozdělena do 21 tříd. Třída XVIII, nadepsaná „Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; hodiny a hodinky; hudební nástroje; jejich části, součásti a příslušenství“, obsahuje kapitoly 90, 91 a 92 KN. Kapitola 90 KN, nadepsaná „Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; jejich části, součásti a příslušenství“, a týká se čísel 9001 až 9033 KN.

13 Číslo 9021 zní následovně:

„9021	Ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti:
9021 10	– Ortopedické prostředky a dlahy a prostředky k léčbě zlomenin: […] – Pomůcky pro nedoslýchavé, kromě jejich částí, součástí a příslušenství
9021 10 10	– – Ortopedické pomůcky a přístroje
9021 10 90	– – Dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin
	– Umělé zuby a dentální náhrady:
	[…]
9021 40 00	– Ostatní umělé části těla:
9021 50 00	– Srdeční stimulátory, kromě jejich částí, součástí a příslušenství – Ostatní: – – Části, součásti a příslušenství pomůcek pro nedoslýchavé
9021 90	
9021 90 10	
9021 90 90	– – Ostatní“

14 V poznámce 2 kapitoly 90 KN se uvádí:

„S výhradou výše uvedené poznámky 1 se části, součásti a příslušenství strojů, přístrojů, nástrojů nebo výrobků této kapitoly zařazují podle následujících pravidel:

a) části, součásti a příslušenství, které jsou zbožím zahrnutým v jakémkoliv z čísel této kapitoly nebo kapitol 84, 85 nebo 91 (jiném, než je číslo 8487, 8548 nebo 9033), se ve všech případech zařazují do jejich příslušných čísel bez ohledu na stroje, přístroje nebo nástroje, pro které jsou určeny;

b) ostatní části, součásti a příslušenství, jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje;

[…]“

15 Podle poznámky 3 kapitoly 90 KN:

„Ustanovení poznámek 3 a 4 ke třídě XVI platí též pro tuto kapitolu.“

16 Poznámka 6 k této kapitole uvádí:

„Pro účely čísla 9021 výraz ‚ortopedické pomůcky a přístroje‘ znamená pomůcky a přístroje určené k:

– prevenci nebo nápravě tělesných deformit nebo

– podpoře či držení částí těla po prodělané nemoci, operaci nebo po úrazu.

[…]“

17 Poznámka 3 ke třídě XVI KN zní:

„Není-li stanoveno jinak, kombinované stroje sestávající ze dvou nebo více strojů sestavených společně do formy celku a jiné stroje konstruované k vykonávání dvou nebo více funkcí, které se navzájem doplňují nebo střídají, se zařazují, jako kdyby sestávaly pouze z té části, která vykonává hlavní funkci charakterizující celek nebo jako by byly strojem, který vykonává hlavní funkci charakterizující celek.“

18 Ve vysvětlivkách ke KN, ve znění použitelném na skutkový stav věci v původním řízení (Úř. věst. 2011, C 137, s. 1), jež se týkají čísla 9021 KN, se uvádí:

„Pro účely tohoto čísla se výrazem ‚ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti‘ rozumí pouze přístroje, které opravdu přebírají nebo nahrazují funkci vadné nebo invalidní části těla.

Do tohoto čísla nepatří přístroje a pomůcky, které pouze zmírňují příčiny vady nebo neschopnosti.

Do tohoto čísla rovněž nepatří přístroje rozpoznatelné pro stomické použití (podpoložka 3006 91 00).“

Prováděcí nařízení (EU) č. 1214/2014

19 Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1214/2014 ze dne 11. listopadu 2014 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (Úř. věst. 2014, L 329, s. 8) obsahuje v příloze tabulku se třemi sloupci, z nichž první obsahuje popis zboží, druhý zařazení do KN, které mu přísluší, a třetí důvody tohoto zařazení.

20 Z této přílohy vyplývá, že do podpoložky kódu 9021 10 90 KN spadá zboží, které odpovídá následujícímu popisu:

„Plný výrobek válcovitého tvaru se závitem (tzv. ‚šroub systému Pangea se dvěma jádry‘) vyrobený z extra tvrdé slitiny titanu, o délce mezi 20 a 45 mm.

Dřík se dvěma jádry různých průměrů je po celé délce opatřen závity a má přechodovou část umožňující změnu průměru jádra. Má konstantní vnější průměr 4 mm, závitořezný profil a tupý hrot se závitem.

Výrobek má polyaxiální (pohyblivou) hlavici ve tvaru U s interním závitem, která umožňuje 25° úhlení kolem vlastní osy, a tím její nastavení.

Výrobek má speciální sedlovou zajišťovací patku k upevnění trnu (dodává se zvlášť) v hlavici.

Výrobek odpovídá normám ISO/TC 150 pro implantační šrouby a je určen k použití v oblasti traumatologických operací jako součást systému k zadní stabilizaci páteře. Zavádí se pomocí speciálních nástrojů.

Při dovozu se nedodává ve sterilizovaném balení. Výrobek je označen číslem, a tudíž je vysledovatelný během výroby a distribuce.“

21 Ve sloupci obsahujícím odůvodnění zvoleného zařazení je uvedeno, že zařazení „se zakládá na všeobecných pravidlech 1 a 6 pro výklad [KN], na poznámce [2 písm. b)] ke kapitole 90 a na znění kódů KN 9021, 9021 10 a 9021 10 90.“

Německé právo

22 Ustanovení § 12 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění rozhodném z hlediska skutkových okolností věci v původním řízení (dále jen „UStG“), stanoví:

„(1) Na každé zdanitelné plnění se použije základní sazba daně ve výši 19 % […]

(2) Tato sazba se snižuje na 7 % v případě následujících plnění:

1. dodání, dovoz nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, které je uvedeno v příloze 2, s výjimkou zboží uvedeného pod číslem 49 písm. f) a čísly 53 a 54; […]“

23 Bod 52 přílohy 2 UStG zní takto:

„Protézy, ortopedické pomůcky a přístroje, jakož i prostředky ke kompenzování následků vady nebo neschopnosti, určené k použití lidmi, jako jsou	
a) umělé klouby, kromě jejich částí, součástí a příslušenství	podpoložka 9021 31 00
b) ortopedické pomůcky a přístroje, včetně berlí, chirurgických pásů a dlah, kromě jejich částí, součástí a příslušenství	položka 9021 10
c) protézy, kromě jejich částí, součástí a příslušenství	položka 9021 21, podpoložka 9021 29 00 a položka 9021 39
d) přístroje k zlepšení sluchu pro nedoslýchavé, kardiostimulátory a další přístroje nošené v ruce nebo na těle anebo implantované do organismu ke kompenzaci následků nějaké vady nebo neschopnosti, kromě jejich částí, součástí a příslušenství	podpoložky 9021 40 00 a 9021 50 00 a položka 9021 90“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

24 Společnost Medtronic zejména dodává do nemocnic a samostatným lékařům systémy spinální fixace značky CD Horizon SOLERA, které jsou složeny mimo jiné z:

– monoaxiálních a polyaxiálních šroubů z titanu nebo ze slitiny titanu a chrom kobaltu, různých průměrů a délek, barevně kódovaných, se samořezným závitem, společně s příslušnými titanovými uzavíracími šrouby,

– kulatých tyčí z různých materiálů (slitiny titanu nebo chrom kobaltu), předohnutých nebo rovných, s průměrem 4,75 mm, různých délek (30 až 500 mm),

– příčných konektorů Crosslink CD Horizon X10 z titanu, různých délek (fixních nebo nastavitelných), společně s uzavíracím šroubem,

– barevně kódovaných háčků čtyř velikostí a různých tvarů z titanové slitiny a

– konektorů příčných z titanové slitiny o průměru 4,75 mm.

25 Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem jsou tyto systémy spinální fixace implantovány do lidského těla pacienta v podobě sestavené podle jeho individuálních potřeb.

26 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že uvedené systémy jsou určeny k léčbě degenerativních onemocnění meziobratlových plotének, stenózy páteřního kanálu a dislokace páteře nebo v případech předchozí neúspěšné léčby obratlových fúzí, nádorů či skoliózy anebo k léčbě zlomenin.

27 Společnost Medtronic na základě nezávazné informace o sazebním zařazení zboží, kterou obdržela dne 19. června 2013 a podle které spadají systémy spinální fixace, které dodává, do podpoložky 9021 90 90 KN, použila na zdanění plnění svých dodání sníženou sazbu, která je stanovena v § 12 odst. 2 bodě 1 UStG.

28 V návaznosti na dvě kontroly provedené na místě měl finanční úřad za to, že uvedené systémy měly být zařazeny do podpoložky 9021 10 90 kombinované nomenklatury. Společnost Medtronic postupovala v souladu s tímto posouzením a ve svém daňovém hlášení za měsíc květen 2016 použila na zdanění jí poskytnutých plnění v souvislosti s dodáním sazbu daně stanovenou v § 12 odst. 1 UStG.

29 Společnost Medtronic nicméně zpochybnila toto hlášení žalobou podanou k Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo), v níž tvrdí, že dotčené systémy spadají do podpoložky 9021 90 90 KN a že se na jejich dodání proto musí vztahovat snížená sazba daně podle § 12 odst. 2 bodu 1 UStG. Podle ní jsou uvedené systémy určeny k trvalému umístění v těle pacienta, zatímco prostředky a přístroje k léčbě zlomenin, na které se vztahuje podpoložka 9021 10 90 KN, jsou v lidském těle umístěny pouze dočasně. Společnost Medtronic mimoto tvrdí, že jelikož systémy spinální fixace nejsou používány výlučně pro účely léčby zlomenin, bylo by vhodnější, aby byly zařazeny do podpoložky 9021 90 90 KN.

30 Finanční úřad naopak tvrdí, že se na dodání systémů spinální fixace vztahuje sazba daně z obratu stanovená v § 12 odst. 1 UStG. Podle něj totiž z prováděcího nařízení č. 1214/2014 vyplývá, že takové systémy spadají do podpoložky 9021 10 90 KN, jelikož multiaxiální šrouby, které jsou jejich součástí, jsou srovnatelné se „šroubem systému Pangea se dvěma jádry“, který toto nařízení zařazuje do této podpoložky podle poznámky 2 písm. b) ke kapitole 90 KN.

31 Vzhledem k tomu, že Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud v Düsseldorfu, Německo) má pochybnosti stran zařazení systémů spinální fixace dotčených v původním řízení do vhodné podpoložky KN, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat [KN] v tom smyslu, že systémy spinální fixace takového typu, který je podrobně popsán v usnesení, musí být zařazeny do podpoložky 9021 90 90?“

K předběžné otázce

32 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda takový systém spinální fixace, jako je systém dotčený v původním řízení, který je sestaven podle individuálních potřeb pacienta a implantován do jeho těla a slouží k léčbě degenerativních onemocnění meziobratlových plotének, stenózy páteřního kanálu a dislokace páteře nebo v případech předchozí neúspěšné léčby obratlových fúzí, nádorů či skoliózy, anebo k léčbě zlomenin, spadá do podpoložky 9021 90 90 KN.

33 Úvodem je třeba připomenout, že rozhoduje-li Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce ve věci sazebního zařazení, spočívá jeho úloha spíše v tom, že vnitrostátnímu soudu objasní kritéria, jejichž uplatnění má posledně uvedenému soudu umožnit dotčené výrobky správně zařadit do KN, a nikoli v tom, že zařazení provede samotný Soudní dvůr, a to tím spíše, že k tomu nutně nemá k dispozici všechny potřebné údaje. Předkládající soud se tak v každém případě k provedení dotčeného zařazení jeví jako povolanější (rozsudek ze dne 9. února 2017, Madaus, C-441/15, EU:C:2017:103, bod 35 a citovaná judikatura).

34 Podle ustálené judikatury Soudní dvora platí, že v zájmu právní jistoty a usnadnění kontrol je třeba hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním položky KN a poznámek k jejím třídám nebo kapitolám (rozsudek ze dne 26. května 2016, Invamed Group a další, C-198/15, EU:C:2016:362, bod 18 a citovaná judikatura).

35 Podle všeobecných pravidel pro výklad KN je zařazení zboží do položek a podpoložek určitého čísla pro právní účely určováno zněním těchto položek a podpoložek a příslušných poznámek k položkám a podpoložkám, třídám nebo kapitolám, neboť názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientační.

36 Podle ustálené judikatury Soudního dvora rovněž platí, že účel použití výrobku může představovat objektivní kritérium pro zařazení, pokud je inherentní uvedenému výrobku, přičemž tato skutečnost musí být posouzena v závislosti na objektivních charakteristikách a vlastnostech výrobku (rozsudek ze dne 26. května 2016, Invamed Group a další, C-198/15, EU:C:2016:362, bod 22 a citovaná judikatura).

37 Dále je třeba připomenout, že vysvětlivky k HS navzdory skutečnosti, že nemají závaznou povahu, jsou důležitými nástroji k zajištění jednotného použití společného celního sazebníku a jako takové poskytují informace využitelné pro jeho výklad. Totéž platí i pro vysvětlivky ke KN (rozsudek ze dne 12. června 2014, Lukoil Neftohim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, bod 35 a citovaná judikatura).

38 Podle znění čísla 9021 KN, toto čísla zahrnuje „[o]rtopedické pomůcky a přístroje […]; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti“.

39 Ze znění uvedeného čísla rovněž vyplývá, že pro zařazení pomůcky nebo přístroje do některé z podpoložek, které obsahu, je rozhodující jeho funkce.

40 V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že systémy spinální fixace dotčené v původním řízení, které jsou systémy popsány v bodě 24 tohoto rozsudku, plní více funkcí. Jsou totiž používány jak k léčbě zlomenin, tak k léčbě degenerativních onemocnění meziobratlových plotének, stenózy páteřního kanálu a dislokace páteře nebo v případech předchozí neúspěšné léčby obratlových fúzí, nádorů či skoliózy.

41 Uvedený soud z toho dovozuje, že vzhledem k různým funkcím, které tyto systémy zajišťují, mohou tyto systémy spadat buď do podpoložky 9021 90 90 KN jakožto jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, nebo do podpoložky 9021 10 90 KN jakožto prostředky a přístroje k léčbě zlomenin, anebo do podpoložky 9021 10 10 KN jakožto ortopedické pomůcky a přístroje.

42 Pokud jde zaprvé o podpoložku 9021 10 10 KN, předkládající soud má za to, že není třeba zkoumat, zda lze systémy spinální fixace dotčené v původním řízení kvalifikovat jako ortopedické přístroje ve smyslu této podpoložky, neboť podle všeho odpovídají druhu přístrojů uvedených v podpoložce 9021 90 90 KN.

43 V tomto ohledu je však třeba připomenout, že jak vyplývá ze struktury čísla 9021 a ze znění podpoložky 9021 90 90 KN, má posledně uvedená podpoložka ve vztahu k ostatním podpoložkám stejné úrovně zbytkovou povahu, neboť se týká ostatních prostředků a přístrojů, jež nespadají do žádné z dalších podpoložek čísla 9021.

44 Zařazení do této podpoložky tudíž připadá v úvahu jen tehdy, pokud systémy dotčené v původním řízení neodpovídají žádné z ostatních podpoložek čísla 9021 KN (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2006, Uroplasty, C-514/04, EU:C:2006:464, bod 56).

45 V souladu s judikaturou, jež byla připomenuta v bodě 33 tohoto rozsudku, tudíž předkládajícímu soudu přísluší, aby předně posoudil, zda systémy dotčené v původním řízení nemohou být kvalifikovány mimo jiné jako ortopedické pomůcky a přístroje ve smyslu podpoložky 9021 10 10 KN. Za tímto účelem musí uvedený soud zohlednit poznámku 6 kapitoly 90 KN, podle níž ortopedické pomůcky a přístroje slouží buď k prevenci nebo nápravě tělesných deformit, nebo k podpírání či držení částí těla po prodělané nemoci, operaci nebo po úrazu.

46 V tomto ohledu by pomůcky a přístroje určené k léčbě degenerativních onemocnění meziobratlových plotének, stenózy páteřního kanálu a dislokace páteře nebo v případech předchozí neúspěšné léčby obratlových fúzí, nádorů či skoliózy mohly spadat do podpoložky 9021 10 10 KN, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

47 V této souvislosti je třeba upřesnit, že z KN, z vysvětlivek k KN ani z vysvětlivek k HS nevyplývá, že by záměrem unijního normotvůrce bylo vyloučit z této podpoložky pomůcky a přístroje určené k implantaci do lidského těla.

48 Zadruhé, pokud jde o podpoložku 9021 10 90 KN, je třeba připomenout, že vysvětlivky k HS, jež se týkají čísla 9021, uvádějí, že „dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin slouží ke znehybnění postižených částí těla (za účelem extenze či ochrany) či ke spojování zlomenin“ a „[tyto dlahy a přístroje] jsou rovněž používány k léčbě vykloubenin a kloubních poškození“

49 V tomto ohledu je bez další třeba zamítnout argumentaci společnosti Medtronic, podle níž systémy spinální fixace dotčené v původním řízení nemohou spadat do této podpoložky, neboť – na rozdíl od dlah a prostředků k léčbě zlomenin, jichž se tato podpoložka týká – jsou tyto systémy určeny k trvalému umístění v těle pacienta.

50 Nelze totiž, než konstatovat, že ze znění uvedené podpoložky ani z vysvětlivek ke KN, jež se týkají čísla 9021, nevyplývá, že by pod tuto podpoložku spadaly pouze pomůcky a přístroje, které jsou určeny k dočasnému umístění v těle pacienta.

51 Z toho vyplývá, že zařazení pomůcky nebo přístroje do podpoložky 9021 10 90 KN nelze vyloučit pouze z toho důvodu, že jsou určeny k trvalému umístění v těle pacienta.

52 Předkládající soud mimoto uvádí, že léčba zlomenin je pouze jednou z více možností použití systémů spinální fixace dotčených v původním řízení, a nelze ji tudíž považovat za jejich hlavní funkci, takže podle analogického uplatnění poznámky 3 ke třídě XVI KN má za to, že jej nelze zařadit do podpoložky 9021 10 90 KN.

53 Podle této poznámky, jež se na kapitolu 90 KN použije na základě poznámky 3 posledně uvedené kapitoly, je třeba v případě, že na základě vícero funkcí těchto systémů mohou tyto systémy spadat do více podpoložek KN, zařadit tyto systémy podle „hlavní funkce charakterizující celek“.

54 Z toho vyplývá, jak správně konstatoval předkládající soud, že systémy spinální fixace dotčené v původním řízení nemohou být zařazeny do podpoložky 9021 10 90 KN za předpokladu, že bude prokázáno, že jejich hlavním účelem není léčba zlomenin.

55 Mimoto, pokud zařazení do podpoložky 9021 10 10 KN bude po ověření předkládajícím soudem podle bodu 46 tohoto rozsudku potvrzeno, bude třeba určit, zda hlavním účelem uvedených systémů je ortopedické použití.

56 Předkládající soud se nicméně táže, zda by systémy spinální fixace dotčené v původním řízení neměly být zařazeny do podpoložky n 9021 10 90 KN z toho důvodu, že tyto systémy se zčásti skládají z multiaxiálních šroubů, které jsou podle finančního úřadu srovnatelné se šroubem systému Pangea se dvěma jádry, který je uveden v příloze prováděcího nařízení č. 1214/2014 a zařazuje uvedené nařízení do této podpoložky.

57 V tomto ohledu je třeba uvést, že v poznámce 2 písm. b) kapitoly 90 KN se zajisté uvádí, že „ostatní části, součásti […], jsou-li vhodné pro použití výhradně nebo hlavně s konkrétním druhem stroje, nástroje nebo přístroje nebo s několika stroji, nástroji nebo přístroji téhož čísla (včetně strojů, nástrojů nebo přístrojů čísla 9010, 9013 nebo 9031), se zařazují jako tyto stroje, nástroje nebo přístroje“.

58 Avšak, i kdyby určité části systémů spinální fixace dotčených v původní řízení odpovídaly popisu zboží uvedeného v příloze prováděcího nařízení č. 1214/2014, bylo by ještě třeba, aby uvedené systémy byly určeny hlavně k používání v oblasti traumatologických operací, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

59 Ostatně je třeba připomenout, že i když použití nařízení o sazebním zařazení *per analogiam* na výrobky podobné výrobkům, jež jsou uvedeny v tomto nařízení, podporuje soudržný výklad KN, jakož i rovné zacházení s hospodářskými subjekty, takové použití *per analogiam* není nezbytné ani možné, pokud Soudní dvůr svou odpovědí na předběžnou otázku poskytl předkládajícímu soudu všechny nezbytné informace pro zařazení výrobku do náležitého čísla KN (rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Stryker EMEA Supply Chain Services, C-51/16, EU:C:2017:298, body 61 a 62).

60 Z toho vyplývá, že pokud předkládající soud dospěje k závěru, že hlavní funkcí systémů spinální fixace dotčených v původním řízení s ohledem na jejich objektivní charakteristiky a vlastnosti, jakož i s přihlédnutím použití, k němuž jsou určeny, a k jejich konkrétnímu použití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2015, Oliver Medical, C-547/13, EU:C:2015:139, body 51 a 52, a rozsudek ze dne 25. února 2016, G. E. Security, C-143/15, EU:C:2016:115, bod 55), není léčba zlomenin, není třeba pro účely jejich zařazení do náležité podpoložky KN zohledňovat prováděcí nařízení č. 1214/2014.

61 Zatřetí je třeba připomenout, že pokud by předkládající soud dospěl k závěru, že systémy spinální fixace dotčené v původním řízení nespadají do podpoložky 9021 10 10 ani do podpoložky 9021 10 90, zařazení těchto systémů do zbytkové podpoložky 9021 90 90 KN by předpokládalo, že tyto systémy jsou určeny nejen k implantování do organismu, ale rovněž ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, což by příslušelo ověřit předkládajícímu soudu ve světle vysvětlivek ke KN a HS, jež se týkají čísla 9021.

62 Podle vysvětlivek ke KN, jež se týkají čísla 9021, platí, že za přístroje určené ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti lze považovat pouze přístroje, které opravdu přebírají nebo nahrazují funkci vadné nebo invalidní části těla, přičemž z této definice jsou vyloučeny přístroje, které pouze zmírňují příčiny vady nebo neschopnosti.

63 Dále je třeba zdůraznit, že vysvětlivky k HS, jež se týkají čísla 9021, uvádějí jakožto příklady přístrojů určených ke kompenzování určité vady nebo neschopnosti přístroje, které mají ulehčit mluvení osobám, které nemohou používat hlasivky, přístroje typu stimulátorů, jako jsou přístroje určené ke stimulaci srdečního svalu v případě jeho selhání, přístroje umožňující nevidomým orientaci v prostoru anebo přístroje určené k podpoře nebo nahrazení chemických funkcí určitých orgánů, jako je sekrece inzulínu.

64 Co se týče takových systému spinální fixace, jako jsou systémy dotčené věcí v původním řízení, je na předkládajícím soudu, aby případně určil část lidského těla stiženou vadou či neschopností, jakož i funkci, kterou mají uvedené systémy nahradit.

65 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že KN je třeba vykládat v tom smyslu, že zařazení takových systémů spinální fixace, jako jsou systémy dotčené v původním řízení, do podpoložky 9021 90 90 KN je vyloučeno, pokud lze tyto systémy zařadit pod jinou podpoložku čísla 9021 KN. Případné zařazení těchto systému do podpoložky 9021 10 10 nebo do podpoložky 9021 10 90 KN musí být učiněno podle hlavní funkce, která je charakterizuje, a je na předkládajícím soudu, aby tuto funkci určil při zohlednění objektivních charakteristik a vlastností takových systémů a použití, pro které jsou určeny a k němuž v konkrétním případě slouží.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

Kombinovaná nomenklatura, která je uvedena v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění prováděcího nařízení Komise (EU) 2015/1754 ze dne 6. října 2015, musí být vykládána v tom smyslu, že zařazení takových systémů spinální fixace, jako jsou systémy dotčené v původním řízení, do podpoložky 9021 90 90 KN je vyloučeno, pokud lze tyto systémy zařadit pod jinou podpoložku čísla 9021 kombinované nomenklatury. Případné zařazení těchto systému do podpoložky 9021 10 10 nebo do podpoložky 9021 10 90 kombinované nomenklatury musí být učiněno podle hlavní funkce, která je charakterizuje, a je na předkládajícím soudu, aby tuto funkci určil při zohlednění objektivních charakteristik a vlastností takových systémů a použití, pro které jsou určeny a k němuž v konkrétním případě slouží.

Podpisy.