Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 4 lutego 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Wspólna taryfa celna – Nomenklatura scalona – Klasyfikacja taryfowa – Pozycje 8472 i 9031 – Akceptor banknotów i kasety na banknoty – Urządzenie przeznaczone do wbudowania w urządzenie bazowe i podłączenia do zewnętrznego kontrolera hosta – Rozporządzenie wykonawcze (UE) 2016/1760 – Ważność

W sprawie C-760/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 8 października 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 października 2019 r., w postępowaniu:

JCM Europe (UK) Ltd

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: N. Piçarra (sprawozdawca), prezes izby, D. Šváby i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu JCM Europe (UK) Ltd – S. Cock, którego wspierała V. Sloane, QC,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – S. Brandon, w charakterze pełnomocnika, którego wspierał B. McGurk, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Hradil i M. Salyková, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: angielski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy ważności rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/1760 z dnia 28 września 2016 r. dotyczącego klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury scalonej (Dz.U. 2016, L 269, s. 6).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy JCM Europe (UK) Ltd a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) w przedmiocie klasyfikacji taryfowej przywiezionego przez tę spółkę towaru iPRO-RC, będącego urządzeniem składającym się z akceptora banknotów i kaset na banknoty.

Ramy prawne

Nomenklatura scalona

3 Klasyfikacja taryfowa towarów, których przywozu dokonuje się do Unii Europejskiej, jest uregulowana w Nomenklaturze scalonej, znajdującej się w załączniku 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).

4 Nomenklatura scalona jest oparta na zharmonizowanym systemie oznaczania i kodowania towarów (zwanym dalej „HS"), opracowanym przez Radę Współpracy Celnej, obecnie Światową Organizację Celną (WCO), wprowadzonym na mocy Międzynarodowej konwencji w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów, zawartej w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. Konwencja ta, wraz z Protokołem zmian do tej konwencji z dnia 24 czerwca 1986 r., została zatwierdzona w imieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej decyzją Rady 87/369/EWG z dnia 7 kwietnia 1987 r. (Dz.U. 1987, L 198, s. 1). Zgodnie z art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 2658/87 w Nomenklaturze scalonej stosuje się sześciocyfrowe oznaczenie pozycji i podpozycji HS, zaś siódma i ósma cyfra określają podpozycje wynikające z Nomenklatury scalonej.

5 Wersją Nomenklatury scalonej mającą zastosowanie w postępowaniu głównym jest wersja dotycząca roku 2016, wynikająca z rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/1754 z dnia 6 października 2015 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia nr 2658/87 (Dz.U. 2015, L 285, s. 1, zwana dalej „CN").

6 Ogólne reguły interpretacji CN zawarte w części pierwszej sekcji I części A CN stanowią:

„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 [z zastosowaniem zasady], 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".

7 Część druga CN, zatytułowana „Tabela stawek celnych”, zawiera 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”. Uwagi CN dotyczące tej sekcji stanowią:

„1. Niniejsza sekcja nie obejmuje:

[…]

m) artykułów objętych działem 90;

[…]

3. Jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, zespoły maszyn składających się z dwóch lub więcej maszyn połączonych razem, aby tworzyć całość, oraz inne maszyny przeznaczone do wykonywania dwóch lub więcej wzajemnie uzupełniających się lub alternatywnych funkcji należy klasyfikować tak, jak gdyby składały się tylko z tej części składowej lub jako będące tą maszyną, która wykonuje funkcję podstawową.

4. Jeżeli maszyna (włącznie z układem złożonym z kilku maszyn) składa się z poszczególnych elementów (oddzielnych lub połączonych ze sobą orurowaniem, układami przeniesienia napędu, przewodami elektrycznymi lub innymi urządzeniami), przeznaczonych do wspólnego pełnienia ściśle określonej funkcji objętej jedną z pozycji działu 84 lub 85, to całość należy klasyfikować do pozycji odpowiedniej dla tej funkcji.

[…]”.

8 W omawianej sekcji znajduje się dział 84, zatytułowany „Reaktory jądrowe, kotły, maszyny i urządzenia mechaniczne; ich części”. Dział ów zawiera w szczególności pozycję 8472, która ma następujące brzmienie:

„Pozostałe maszyny biurowe (na przykład hektografy lub powielacze białkowe, maszyny adresujące, automaty wydające banknoty, maszyny do sortowania, liczenia lub pakowania monet, urządzenia do temperowania ołówków, dziurkacze lub zszywacze)”.

9 Pozycja 8472 CN ma następującą strukturę:

8472 10 00	– Powielacze
8472 30 00	– Maszyny do sortowania, składania, kopertowania lub banderolowania poczty, maszyny do otwierania, zamykania lub pieczętowania poczty oraz maszyny do przyklejania lub kasowania znaczków pocztowych
8472 90	– – Pozostałe
8472 90 10	– – Maszyny do sortowania, liczenia lub pakowania monet
8472 90 30	– – Bankomaty
8472 90 70	– – Pozostałe

10 Na mocy rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/1821 z dnia 6 października 2016 r. zmieniającego załącznik I do rozporządzenia nr 2658/87 (Dz.U. 2016, L 294, s. 1) kod podpozycji CN „pozostałe” pozycji 8472 został zmieniony z 8472 90 70 na 8472 90 90 od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2019 r.

11 Sekcja XVIII CN zatytułowana jest „Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; zegary i zegarki; instrumenty muzyczne; ich części i akcesoria”. Sekcja ta obejmuje między innymi dział 90, zatytułowany „Przyrządy i aparatura, optyczne, fotograficzne, kinematograficzne, pomiarowe, kontrolne, precyzyjne, medyczne lub chirurgiczne; ich części i akcesoria”.

12 Uwagi CN dotyczące działu 90 stanowią:

„1. Niniejszy dział nie obejmuje:

[…]

g) pomp zawierających urządzenia pomiarowe, objętych pozycją 8413; odważnikowych urządzeń liczących lub kontrolujących sztuki wyrobu, lub oddzielnie występujących odważników do wag (pozycja 8423); urządzeń podnośnikowych lub podających (pozycje od 8425 do 8428); wszelkich urządzeń do cięcia papieru lub tektury (pozycja 8441); wyposażenia do ustawiania obrabianych przedmiotów lub narzędzi na obrabiarkach, objętego pozycją 8466, włączając wyposażenie z urządzeniami optycznymi do odczytu wskazań (na przykład »optyczne« głowice podziałowe), ale bez tych, które zasadniczo same są przyrządami optycznymi (na przykład lunety do sprawdzania prostoliniowości lub wyosiowania); maszyn liczących (pozycja 8470); zaworów lub pozostałego osprzętu, objętych pozycją 8481; maszyn i aparatury (włączając aparaturę do rzutowania lub rysowania wzorów obwodów na światłoczułym materiale półprzewodnikowym) objętych pozycją 8486;

[…]

3. Postanowienia uwagi 3 i 4 do sekcji XVI mają zastosowanie również do niniejszego działu.

[…]”.

13 Wspomniany dział zawiera w szczególności pozycję 9031, która ma następujące brzmienie:

„Przyrządy, urządzenia i maszyny kontrolne lub pomiarowe, niewymienione ani niewłączone gdzie indziej w niniejszym dziale; projektory profilowe”.

14 Pozycja 9031 CN ma następującą strukturę:

[…]	[…]
	– Pozostałe przyrządy i urządzenia, optyczne:
9031 41 00	– – Do sprawdzania płytek lub urządzeń półprzewodnikowych, lub do sprawdzania fotomasek lub siatek stosowanych do produkcji urządzeń półprzewodnikowych
9031 49	– – Pozostałe
9031 49 10	– – – Projektory profilowe
9031 49 90	– – – Pozostałe
[…]	[…]

Rozporządzenie (UE) nr 952/2013

15 Artykuł 57 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1), zatytułowany „Klasyfikacja taryfowa towarów", stanowi w ust. 1 i 4:

„1. »Klasyfikacja taryfowa« towarów do celów stosowania Wspólnej Taryfy Celnej polega na określeniu jednej podpozycji lub dalszych podpodziałów w Nomenklaturze scalonej, do których towary te mają zostać zaklasyfikowane.

[…]

4. Komisja może przyjąć środki w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów zgodnie z ust. 1 i 2".

16 Artykuł 58 tego rozporządzenia, zatytułowany „Przyznanie uprawnień wykonawczych", stanowi w ust. 2:

„Komisja przyjmuje środki, o których mowa w art. 57 ust. 4, w drodze aktów wykonawczych.

[…]".

17 Artykuł 285 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia przewiduje, że przy wykonywaniu tych kompetencji Komisję wspomaga Komitet Kodeksu Celnego.

Rozporządzenie wykonawcze 2016/1760

18 Rozporządzenie wykonawcze 2016/1760 zostało przyjęte przez Komisję na podstawie art. 57 ust. 4 i art. 58 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia nr 952/2013.

19 Artykuł 1 omawianego rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„Towar opisany w kolumnie 1 tabeli zamieszczonej w załączniku klasyfikuje się w [CN] do kodu CN wskazanego w kolumnie 2 tej tabeli".

20 Zgodnie z art. 3 rozporządzenia wykonawczego weszło ono w życie w dniu 24 października 2016 r.

21 Załącznik do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 ma następujące brzmienie:

„Opis towarów	Klasyfikacja (kod CN)	Uzasadnienie
(1)	(2)	(3)
Urządzenie składające się z akceptora banknotów i kaset na banknoty (tzw. jednostka przepływu banknotów) o wymiarach całkowitych w przybliżeniu 10 cm × 24 cm × 44 cm. Akceptor banknotów używa technologii optycznej skanowania, aby sprawdzić autentyczność banknotów zgodnie z wcześniej zdefiniowanymi specyfikacjami. Banknoty, które zostały zatwierdzone przez akceptor, przechodzą do kasety na banknoty. Po napełnieniu kasety (zazwyczaj 30 banknotów) banknoty są automatycznie sortowane i rozprowadzane do innych kaset o pojemności zazwyczaj 300 banknotów. Urządzenie jest wykorzystywane na przykład w automatach do gry, automatach sprzedających, automatach parkingowych itp. do płacenia za otrzymane usługi lub towary. Urządzenie może również wydawać banknoty. Urządzenie jest zawsze podłączone do tzw. kontrolera hosta (brak podczas przedstawiania), który kontroluje wcześniej zdefiniowane specyfikacje i przepływ banknotów do poszczególnych kaset na banknoty. Zobacz ilustracja (*).	8472 90 70	Klasyfikacja wyznaczona jest przez reguły 1 i 6 Ogólnych reguł interpretacji [CN] oraz brzmienie kodów CN 8472, 8472 90 i 8472 90 70. Wyklucza się klasyfikację do pozycji 9031 jako przyrząd pomiarowy lub kontrolny, ponieważ urządzenie jest czymś więcej niż przyrządem kontrolnym objętym tą pozycją. Oprócz sprawdzania autentyczności banknotów wykonuje ono również inne funkcje, takie jak sortowanie i dystrybucja banknotów pomiędzy różnymi kasetami do przechowywania banknotów oraz wydawanie banknotów. Wszystkie funkcje wykonywane przez to urządzenie objęte są pozycją 8472. Urządzenie należy zatem klasyfikować do kodu CN 8472 90 70 jako maszyna biurowa.

(*) Ilustracja ma charakter wyłącznie informacyjny.



”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 Skarżąca w postępowaniu głównym jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która importuje iPRO-RC.

23 Sąd odsyłający opisuje ten towar jako akceptor i recykler banknotów zaprojektowany do instalowania w urządzeniach bazowych, takich jak kasy samoobsługowe, automaty sprzedające, automaty biletowe lub automaty do gry, i uważa, że nie nadaje się on do wykorzystania w bankomatach.

24 Sąd ten wskazuje, że iPRO-RC składa się z trzech głównych elementów umieszczonych w obudowie: skanera, jednostki recyrkulacji i kasety. Całość urządzenia umieszczana jest następnie w korpusie urządzenia bazowego i podłączana do niego kablami elektrycznymi. „Wlot” skanera jest jedyną częścią iPRO-RC, która jest widoczna dla użytkowników urządzenia bazowego. iPRO-RC nie może działać niezależnie od niego, mimo iż posiada szereg autonomicznych cech.

25 W celu sprawdzenia autentyczności przyjmowanych banknotów iPRO-RC wykorzystuje optyczną i magnetyczną technologię skanowania i mikrokontroler oraz porównuje dane z wprowadzanego banknotu ze zbiorem danych przechowywanych w pamięci mikrokontrolera. Jeżeli dane odczytane z przyjmowanego banknotu odpowiadają parametrom przechowywanym przez mikrokontroler, informacja o autentyczności banknotu jest przekazywana do kontrolera hosta, który informuje wówczas, że jest to akceptowany nominał. Jeżeli natomiast banknot nie zostanie zaakceptowany, zostaje on odrzucony i zwrócony klientowi.

26 Towar ten został pierwotnie zaklasyfikowany przez organ podatkowy i celny do podpozycji CN 9031 49 90.

27 W styczniu 2012 r. właściwy niemiecki organ wydał wiążącą informację taryfową (zwaną dalej „WIT"), klasyfikującą „akceptor banknotów" do podpozycji CN 8472 90. W lutym 2012 r. organ podatkowy i celny wydał WIT dotyczące „akceptora i recyklera banknotów", klasyfikując go do podpozycji CN 9031 49 90. W związku z tą rozbieżnością klasyfikacji taryfowej Republika Federalna Niemiec wystąpiła do Komitetu Kodeksu Celnego, o którym mowa w art. 285 rozporządzenia nr 952/2013. W dniu 10 sierpnia 2016 r. komitet wydał pozytywną opinię w przedmiocie projektu rozporządzenia wykonawczego Komisji dotyczącego klasyfikacji rozpatrywanego towaru do podpozycji CN 8472 90 70. Jedynie Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej nie głosowało za tą klasyfikacją.

28 W dniu 28 września 2016 r. Komisja przyjęła rozporządzenie wykonawcze 2016/1760.

29 W dniu 3 stycznia 2018 r. organ podatkowy i celny wydał na wniosek skarżącej w postępowaniu głównym, datowany na dzień 22 listopada 2017 r., WIT o przekwalifikowaniu iPRO-RC do podpozycji CN 8472 90 90, w brzmieniu wynikającym z rozporządzenia wykonawczego 2016/1821, zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym 2016/1760.

30 Skarżąca w postępowaniu głównym zaskarżyła następnie to WIT do sądu odsyłającego.

31 Stwierdzając, że rozporządzenie wykonawcze 2016/1760 ma zastosowanie do iPRO-RC, sąd odsyłający ma wątpliwości co do ważności tego rozporządzenia wykonawczego. Po pierwsze, zdaniem tego sądu, z protokołów Komitetu Kodeksu Celnego nie wynika jasno, aby rozważono klasyfikację towaru objętego tym rozporządzeniem wykonawczym do działu CN 90, zanim przystąpiono do rozważania działu 84, ponieważ nie ma żadnego odniesienia do uwagi 1 lit. m) do sekcji XVI zarówno HS, jak i CN. Po drugie, z protokołów tych nie wynika również, by Komitet Kodeksu Celnego określił funkcję podstawową tego towaru zgodnie z uwagami 3 i 4 do sekcji XVI oraz uwagą 3 do działu 90 zarówno HS, jak i CN. Zdaniem tego sądu funkcją podstawową iPRO-RC jest zweryfikowanie banknotów, a następnie ich bezpieczne przechowanie lub wypłacenie zgodnie z poleceniami kontrolera hosta, a wszelkie inne funkcjonalności są właściwie nieistotne lub co najwyżej pomocnicze.

32 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy rozporządzenie wykonawcze 2016/1760 […] jest nieważne w zakresie, w jakim klasyfikuje ono akceptor banknotów i kasety na banknoty określone w [tym rozporządzeniu wykonawczym] do kodu CN 8472 90 70, a nie do kodu CN 9031 49 90?

2) Czy w szczególności [rozporządzenie wykonawcze 2016/1760] jest nieważne w zakresie, w jakim:
   a) bezzasadnie ogranicza zakres pozycji 9031;
   b) bezzasadnie rozszerza zakres pozycji 8472;
   c) uwzględnia niedopuszczalne czynniki;
   d) nie uwzględnia należycie not wyjaśniających, pozycji CN lub ogólnych reguł interpretacji przy klasyfikacji produktu takiego jak opisany w tym rozporządzeniu wykonawczym?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o zajęcie stanowiska w przedmiocie ważności rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 w zakresie, w jakim dokonuje ono klasyfikacji urządzenia składającego się z akceptora banknotów i kaset na banknoty, opisanego w kolumnie 1 tabeli zawartej w załączniku do tego rozporządzenia

wykonawczego, do pozycji CN 8472 90 70, a nie do pozycji CN 9031 49 90, co jest niezgodne z zakresem pozycji CN 8472 i 9031, notami wyjaśniającymi do HS oraz do CN dotyczącymi tych pozycji oraz ogólnymi regułami interpretacji CN.

34 Należy na wstępie przypomnieć, że Trybunał niejednokrotnie orzekał, iż Komisja, współpracując z ekspertami celnymi państw członkowskich, posiada szeroki zakres uznania w przedmiocie precyzowania zakresu pozycji taryfowych mogących mieć zastosowanie przy klasyfikacji danego towaru. Niemniej jednak uprawnienie Komisji do przyjmowania środków, o których mowa w art. 57 ust. 4 i art. 58 ust. 2 rozporządzenia nr 952/2013 nie upoważnia jej do zmiany treści ani zakresu pozycji taryfowych określonych na podstawie HS, którego to zakresu Unia – zgodnie z art. 3 konwencji, o której mowa w pkt 4 niniejszego wyroku – zobowiązała się nie zmieniać (zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 lutego 2015 r., Raytek i Fluke Europe, C-134/13, EU:C:2015:82, pkt 29; z dnia 19 grudnia 2019 r., Amoena, C-677/18, EU:C:2019:1142, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W celu ustalenia, czy dokonując klasyfikacji towaru opisanego w kolumnie 1 tabeli zawartej w załączniku do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 do pozycji CN 8472, a nie do pozycji CN 9031, Komisja zmieniła treść lub zakres tych dwóch pozycji taryfowych CN ustanowionych na podstawie HS, należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że – w interesie pewności prawa i ułatwienia kontroli – decydującego kryterium klasyfikacji taryfowej towarów należy co do zasady poszukiwać w ich obiektywnych cechach i właściwościach określonych brzmieniem pozycji i podpozycji CN i uwag do jej sekcji lub działów (wyroki: z dnia 19 grudnia 2019 r., Amoena, C-677/18, EU:C:2019:1142, pkt 40; z dnia 18 czerwca 2020 r., Hydro Energo, C-340/19, EU:C:2020:488, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W drugiej kolejności, jeżeli klasyfikacji nie można dokonać na samej tylko podstawie obiektywnych cech i właściwości danego towaru, obiektywne kryterium klasyfikacji może stanowić jego przeznaczenie, w szczególności zaś jego zasadnicze przeznaczenie, o ile jest ono mu właściwe. To, czy dane przeznaczenie jest właściwe towarowi, powinno dać się ocenić na podstawie jego obiektywnych cech i właściwości (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 września 2019 r., TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, pkt 27; z dnia 18 czerwca 2020 r., Hydro Energo, C-340/19, EU:C:2020:488, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W trzeciej kolejności Trybunał niejednokrotnie orzekał, że pomimo iż noty wyjaśniające do CN i HS nie mają mocy wiążącej, to jednak stanowią one ważne instrumenty służące zapewnieniu jednolitego stosowania Wspólnej taryfy celnej, a jako takie stanowią pomocne wskazówki dla jej interpretacji (wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Hydro Energo, C-340/19, EU:C:2020:488, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Co się tyczy brzmienia pozycji taryfowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, należy zauważyć, że pozycja CN 9031 obejmuje w szczególności „[p]rzyrządy, urządzenia i maszyny kontrolne lub pomiarowe”, niewymienione ani niewłączone gdzie indziej w dziale CN 90, a pozycja CN 8472 obejmuje „[p]ozostałe maszyny biurowe” w tym w szczególności automaty wydające banknoty, maszyny do sortowania, liczenia lub pakowania monet.

39 Trybunał wskazał już, że noty wyjaśniające do HS opisują dział 90 jako dział obejmujący szeroki zakres przyrządów i aparatów, które z reguły charakteryzują się wysokim stopniem wykończenia i precyzją, co odróżnia je od zwykłych towarów (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 listopada 2002 r., Lohmann i Medi Bayreuth, od C-260/00 do C-263/00, EU:C:2002:637, pkt 37; z dnia 16 maja 2019 r., Estron, C-138/18, EU:C:2019:419, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak wynika z tych not wyjaśniających, większość z nich jest używana „w dziedzinie czysto naukowej (badania laboratoryjne, analizy, astronomia itp.), do specjalnych celów technicznych lub przemysłowych (pomiary lub kontrola, obserwacje itp.) lub do celów medycznych”.

40 Ponadto noty wyjaśniające do HS w odniesieniu do pozycji HS 9031 wskazują, że obejmuje ona oprócz projektorów profilowych „przyrządy, aparaty i urządzenia kontrolno-pomiarowe, nawet optyczne", niebędące przyrządami, aparatami lub maszynami objętymi szczegółowymi pozycjami działu HS 90. Wreszcie, nota wyjaśniająca do HS dotycząca podpozycji HS 9031 49 wskazuje także, że ta podpozycja „obejmuje nie tylko przyrządy, urządzenia i aparaturę bezpośrednio ułatwiające lub poprawiające widzenie u ludzi, ale także pozostałe przyrządy, urządzenia i aparaturę działające za pomocą elementów lub procesów optycznych".

41 W odniesieniu do pozycji CN 8472 Trybunał stwierdził już, że obejmuje ona, w ramach pozostałych towarów, maszyny biurowe, które są zasadniczo mechaniczne pod względem struktury i funkcji (zob. podobnie wyrok z dnia 9 października 1997 r., Rank Xerox, C-67/95, EU:C:1997:470, pkt 25).

42 W niniejszej sprawie na podstawie obiektywnych cech i właściwości towaru, o którym mowa w rozporządzeniu wykonawczym 2016/1760, opisanych w kolumnie 1 tabeli zawartej w załączniku do tego rozporządzenia wykonawczego, Komisja, na podstawie ogólnych reguł interpretacji CN 1 i 6, jak to zostało wskazane w uzasadnieniu zawartym w kolumnie 3 tej tabeli, po pierwsze, wykluczyła klasyfikację tego towaru do pozycji CN 9031, ponieważ towar ten „jest czymś więcej niż przyrządem kontrolnym objętym tą pozycją", a po drugie, sklasyfikowała go do pozycji CN 8472 90 70, jako „maszynę biurową", ponieważ „[w]szystkie funkcje wykonywane przez to urządzenie objęte są pozycją [CN] 8472".

43 Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczące ważności rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 dotyczą w szczególności tego, że ustalona w nim klasyfikacja taryfowa mogłaby być niezgodna, po pierwsze, z uwagą 1 lit. m) do sekcji XVI CN, a po drugie, z uwagami 3 i 4 do tej sekcji w związku z uwagą 3 do działu 90 CN, ponieważ uzasadnienie wskazane w kolumnie 3 tabeli zawartej w załączniku do tego rozporządzenia wykonawczego nie odsyła do żadnej z tych uwag.

44 W pierwszej kolejności uwaga 1 lit. m) do sekcji XVI CN, która zawiera działy 84 i 85, stanowi, że wspomniana sekcja nie obejmuje artykułów z działu 90 CN. Tym samym jeżeli towar jest objęty działem 90 CN, to wykluczone jest, aby należał on również do działów 84 i 85 CN (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2019 r., Estron, C-138/18, EU:C:2019:419, pkt 75).

45 Tymczasem, jak zauważa Komisja w uwagach na piśmie, z akapitu drugiego kolumny 3 tabeli zawartej w załączniku do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 wyraźnie wynika, że klasyfikacja do jednej z pozycji działu 90 CN, a mianowicie pozycji CN 9031, została wykluczona, co oznacza, że była ona przynajmniej rozważana jako alternatywa dla klasyfikacji do pozycji CN 8472, która została ostatecznie przyjęta.

46 Wynika z tego, że towar objęty tym rozporządzeniem wykonawczym nie został sklasyfikowany do pozycji CN 8472 z naruszeniem uwagi 1 lit. m) do sekcji XVI CN.

47 Ponadto okoliczność, że uzasadnienie wskazane w kolumnie 3 tabeli znajdującej się w załączniku do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 nie zawiera żadnej wzmianki o tej uwadze, nie powinna sama w sobie powodować nieważności tego rozporządzenia wykonawczego. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem jakkolwiek uzasadnienie, jakiego wymaga art. 296 akapit drugi TFUE, powinno być dostosowane do charakteru danego aktu i przedstawiać w sposób jasny i jednoznaczny tok rozumowania instytucji, która wydała akt, tak aby umożliwić zainteresowanym zaznajomienie się z podstawą rozstrzygnięcia, a właściwemu sądowi dokonanie jego kontroli, to nie jest wymagane, by wyszczególniało ono wszystkie istotne okoliczności faktyczne i prawne (wyrok z dnia 4 czerwca 2020 r., Węgry/Komisja, C-456/18 P, EU:C:2020:421, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Odnosząc się w drugiej kolejności do uwagi 3 do działu 90 CN, stanowi ona z kolei, że postanowienia uwag 3 i 4 do sekcji XVI CN mają zastosowanie również do tego działu.

49 Z cech i właściwości towaru, o którym mowa w rozporządzeniu wykonawczym 2016/1760, opisanych w kolumnie 1 tabeli zawartej w załączniku do tego rozporządzenia wykonawczego, wynika, że towar ten jest złożony z odrębnych elementów, a mianowicie z akceptora banknotów i kaset na banknoty. Całość urządzenia jest podłączona do „kontrolera hosta" i wbudowana w urządzenie bazowe, takie jak automat do gry, automat sprzedający czy parkomat, w celu umożliwienia „zapłaty za usługę lub dostarczony towar".

50 W tymże celu, jak wskazano w kolumnie 3 tej tabeli, omawiane urządzenie pełni szereg funkcji, a mianowicie „[o]prócz sprawdzania autentyczności banknotów wykonuje ono również inne funkcje, takie jak sortowanie i dystrybucja banknotów pomiędzy różnymi kasetami do przechowywania banknotów oraz wydawanie banknotów".

51 Wynika z tego, że towar, o którym mowa w rozporządzeniu wykonawczym 2016/1760, jest, po pierwsze, maszyną przeznaczoną do wykonywania dwóch lub więcej wzajemnie uzupełniających się lub alternatywnych funkcji w rozumieniu uwagi 3 do sekcji XVI CN, w związku z czym zgodnie z tą uwagą jego klasyfikację należy ustalać, jeżeli przepisy nie stanowią inaczej, według funkcji podstawowej, która charakteryzuje całość w oczach konsumenta [zob. podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., DHL Logistics (Slovakia), C-810/18, EU:C:2020:336, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo]. Po drugie, towar ten jest również maszyną składającą się z odrębnych elementów przeznaczonych do wspólnego pełnienia ściśle określonej funkcji w rozumieniu uwagi 4 do sekcji XVI CN, a zatem jego klasyfikację należy ustalać na podstawie tej funkcji. Główną funkcją charakteryzującą całość spornego urządzenia w oczach konsumenta, do pełnienia której przeznaczone są odrębne elementy składowe tego urządzenia, jest zaś zapłata za towary lub usługi dostarczane za pośrednictwem urządzenia bazowego, w które sporne urządzenie jest wbudowane.

52 Jak podnoszą w istocie rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja w swoich uwagach na piśmie, nie można uznać, że podstawową funkcję towaru, o którym mowa w rozporządzeniu wykonawczym 2016/1760, stanowi sprawdzanie lub zatwierdzenie banknotów. Wprawdzie sprawdzanie autentyczności banknotów zgodnie z wcześniej zdefiniowanymi specyfikacjami, przy pomocy technologii optycznej skanowania, stanowi jedną z funkcji rozpatrywanego urządzenia, a konkretnie akceptora banknotów, który jest jego częścią składową, niemniej jednak funkcja ta nie stanowi celu samego w sobie.

53 Zatwierdzenie banknotów w wyniku takiej kontroli jest bowiem konieczne w celu zapewnienia funkcji sortowania, rozdziału i przechowywania banknotów w różnych skrzynkach, a także wydawania tych banknotów, do celów realizowanych przez urządzenie bazowe, w które rozpatrywane urządzenie jest wbudowane, a mianowicie zapłaty za towary lub usługi dostarczane przez urządzenie bazowe.

54 Ponadto z uwagi 1 lit. g) do działu 90 CN wynika, że w przypadku produktów posiadających urządzenia pomiarowe lub kontrolne, w szczególności urządzenia optyczne do odczytu, niektóre nie są klasyfikowane do jednej z pozycji działu 90, lecz należy je klasyfikować do poszczególnych pozycji działu 84 CN. Jak podnosi Komisja, nie można zatem twierdzić, że produkty umożliwiające jakąś formę pomiaru lub kontroli mogą być zaklasyfikowane wyłącznie do jednej z pozycji działu 90 CN, a w szczególności do pozycji 9031.

55 Ponadto pozycja CN 8472 ma bardzo szeroki zakres. Dotyczy ona bowiem „[p]ozostał[ych] maszyn[…] biurow[ych]", które nie są zatem objęte bardziej szczegółowo inną pozycją taryfową. Ponadto w pozycji tej wyraźnie wymieniono maszyny biurowe do obsługi pieniędzy, a mianowicie „automaty wydające banknoty" oraz „maszyny do sortowania, liczenia lub pakowania monet". W niniejszym przypadku z akapitu czwartego kolumny 1 tabeli zawartej w załączniku do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760 wynika wyraźnie, że wskazany w nim towar jest używany na przykład w automatach sprzedających, objętych pozycją CN 8472.

56 Szeroki zakres pojęcia „maszyn biurowych” w rozumieniu pozycji CN 8472 znajduje potwierdzenie w notach wyjaśniających do HS dotyczących jego pozycji 8472. Noty te uściślają, że określenie „maszyny biurowe” należy rozumieć w szerokim znaczeniu. Obejmuje ono nie tylko „maszyny stosowane w biurach” lecz również w rozmaitych zawodowych okolicznościach, w tym „sklepach, fabrykach, warsztatach, szkołach, na dworcach kolejowych, w hotelach itd.”, do wykonywania „prac biurowych”, tzn. „prac związanych z wpisywaniem, rejestrowaniem, sortowaniem, przechowywaniem itd. korespondencji, dokumentów, formularzy, rejestrów, ksiąg handlowych itd.”. Ponadto z brzmienia tych not wyjaśniających wynika, że wyliczenie danych „maszyn biurowych” nie jest wyczerpujące, ponieważ towarzyszy im skrót „itp.” lub zwrot „w szczególności”.

57 Mając na względzie zarówno brzmienie pozycji CN 8472, jak i noty wyjaśniające do HS dotyczące pozycji HS 8472, należy stwierdzić, że pozycja ta obejmuje również, w ramach maszyn biurowych, urządzenia, które nie są używane w biurze, ale wykonują czynności właściwe dla prac biurowych. Z powyższego wynika również, że pozycja CN 8472 obejmuje, w ramach „maszyn biurowych” w szerokim znaczeniu, maszyny do obsługi pieniędzy, wykorzystywane w wielu sytuacjach zawodowych, wykonujące mechaniczne czynności związane z posługiwaniem się gotówką, czyli banknotami i monetami, w szczególności ich sortowanie, liczenie, przechowywanie i wydawanie, przy czym czynności te są tradycyjnie wykonywane ręcznie przez pracowników wykonujących pracę biurową, która może dotyczyć w szczególności płatności za towary lub usługi.

58 Tym samym, nie popełniając oczywistego błędu, Komisja, korzystając z przysługującego jej szerokiego zakresu uznania przy precyzowaniu zakresu pozycji taryfowych, uznała, że towar objęty rozporządzeniem wykonawczym 2016/1760 jest czymś więcej niż przyrządem pomiarowym lub kontrolnym w rozumieniu pozycji CN 9031, wykluczając klasyfikację tego towaru do tej pozycji, oraz że poszczególne jego funkcje objęte są pozycją CN 8472.

59 Wniosku tego nie podważa okoliczność, że noty wyjaśniające do HS dotyczące pozycji HS 8472 stanowią dodatkowo, iż maszyny biurowe są klasyfikowane do tej pozycji wyłącznie wtedy, gdy „mają podstawkę do umocowania lub ustawienia na stole, biurku itd. Pozycja nie obejmuje przyrządów ręcznych”, takich jak przyrządy ręczne objęte działem 82 HS. Po pierwsze, wyjaśnienia tego nie można interpretować w ten sposób, że jedynie urządzenia mające podstawkę do ustawienia na stole lub biurku są objęte pozycją HS 8472. Wynika z niego bowiem jasno, że pozycja taryfowa obejmuje zarówno maszyny biurowe mające taką podstawkę do ustawienia, jak i maszyny „do umocowania”. Dopuszczalne są zatem inne sposoby mocowania lub umieszczania maszyn biurowych, w szczególności na podłodze w miejscu, w którym wykonywana jest praca biurowa. Po drugie, wspomniane uściślenie wskazuje ponadto, że maszyny i urządzenia biurowe należące do pozycji HS 8472 mają zasadniczo strukturę i działanie mechaniczne, w celu odróżnienia ich od „przyrządów ręcznych”, do których towar objęty rozporządzeniem wykonawczym 2016/1760 nie należy.

60 W świetle powyższego należy stwierdzić, że klasyfikując urządzenie składające się z akceptora banknotów i kaset na banknoty, opisane w kolumnie 1 tabeli zawartej w załączniku do rozporządzenia wykonawczego 2016/1760, do pozycji CN 8472, a nie do pozycji CN 9031, Komisja nie zmieniła treści ani zakresu żadnej z tych pozycji taryfowych.

61 W związku z tym na przedłożone pytania należy odpowiedzieć, że ich badanie nie ujawniło żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność rozporządzenia wykonawczego 2016/1760.

W przedmiocie kosztów

62 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Badanie przedłożonych pytań nie ujawniło żadnego elementu mogącego wpłynąć na ważność rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/1760 z dnia 28 września 2016 r. dotyczącego klasyfikacji niektórych towarów według Nomenklatury scalonej.

Podpisy