Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 16 listopada 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Unia celna – Wspólna taryfa celna – Nomenklatura scalona – Pozycje taryfowe – Pozycje 2304 i 2309 – Mączka sojowa

W sprawie C-366/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Pécsi Törvényszék (sąd w Peczu, Węgry) postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 czerwca 2022 r., w postępowaniu:

Viterra Hungary Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Viterra Hungary Kft. – B. Balog, D. Kelemen oraz Z. Várszegi, ügyvédek,

– w imieniu rządu węgierskiego – Zs. Biró-Tóth, M.Z. Fehér oraz K. Szíjjártó, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – B. Béres oraz M. Salyková, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: węgierski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pozycji taryfowych 2304 i 2309 Nomenklatury scalonej, zawartej 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), w brzmieniu wynikającym z rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/1821 z dnia 6 października 2016 r. (Dz.U. 2016, L 294, s. 1) (zwanej dalej „CN").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Viterra Hungary Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) w przedmiocie klasyfikacji taryfowej towarów przywożonych przez tę spółkę na Węgry, opisanych jako mączka sojowa.

Ramy prawne

HS

3 Zharmonizowany system oznaczania i kodowania towarów (zwany dalej „HS") został wprowadzony w życie na mocy Międzynarodowej konwencji w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów, zawartej w Brukseli w dniu 14 czerwca 1983 r. w ramach Światowej Organizacji Celnej (WCO) i zatwierdzonej, 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). Noty wyjaśniające do HS są opracowywane w ramach WCO zgodnie z postanowieniami tej konwencji.

4 Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a) pkt 2 owej konwencji każda z umawiających się stron zobowiązuje się do stosowania ogólnych reguł interpretacji HS, a także wszystkich uwag dotyczących sekcji, działów i podpozycji, oraz zobowiązuje się również do tego, że nie będzie modyfikowała zakresu sekcji, działów, pozycji lub podpozycji.

5 Dział 23 HS, zatytułowany „Pozostałości i odpady przemysłu spożywczego; gotowa pasza dla zwierząt", zawiera uwagę 1, sformułowaną w następujący sposób:

„Pozycja 2309 włącza produkty stosowane do żywienia zwierząt, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, otrzymane w wyniku przetwarzania materiałów roślinnych lub zwierzęcych w takim stopniu, że utraciły one podstawowe cechy oryginalnego materiału, przy czym są to produkty inne niż roślinne pozostałości, odpady i produkty uboczne takiego przetwarzania".

6 Uwagi ogólne zawarte w notach wyjaśniających do działu 23 HS mają następujące brzmienie:

„Dział niniejszy obejmuje różnego rodzaju odpady i pozostałości uzyskane z materiału roślinnego używanego w przemyśle spożywczym oraz pewne produkty pochodzenia zwierzęcego. Większość tych produktów znajduje zastosowanie w żywieniu zwierząt, pojedynczo lub po zmieszaniu z innymi surowcami, chociaż niektóre z nich są odpowiednie do spożycia przez ludzi. Niektóre produkty (np. kamień winny, szlam, makuchy) mają zastosowanie przemysłowe.

[…]".

7 Nota wyjaśniająca odnosząca się do pozycji HS 23.04, zatytułowanej „Makuchy i inne pozostałości stałe, nawet mielone lub w postaci granulek, pozostałe z ekstrakcji oleju sojowego”, wskazuje:

„Niniejsza pozycja obejmuje makuchy i inne pozostałości stałe powstałe po ekstrakcji oleju z ziarna soi za pomocą rozpuszczalników lub za pomocą prasy lub obrotowej prasy ślimakowej. Pozostałości te stanowią wartościową paszę dla zwierząt.

Pozostałości objęte niniejszą pozycją mogą występować w postaci kawałków (kostek), mączek lub granulek.

Niniejsza pozycja obejmuje również nieteksturowaną odtłuszczoną mąkę sojową odpowiednią do spożycia przez ludzi.

Niniejsza pozycja nie obejmuje:

[…]

b) Koncentratów białkowych otrzymanych przez usunięcie pewnych składników odtłuszczonej mąki sojowej (używanych jako dodatki do produktów żywnościowych) i teksturowanej mąki sojowej (pozycja 2106)”.

8 Nota wyjaśniająca do pozycji 23.09 HS, zatytułowanej „Preparaty, w rodzaju stosowanych do karmienia zwierząt”, stanowi:

„Niniejsza pozycja obejmuje słodzoną paszę i przetworzone produkty pokarmowe dla zwierząt, składające się z mieszaniny kilku składników pokarmowych:

[…]

2) utrzymujących odpowiednią dzienną dietę przez uzupełnienie podstawowej paszy produkowanej w gospodarstwie rolnym w substancje organiczne lub nieorganiczne (pasza uzupełniająca); lub

3) do wytwarzania pasz treściwych lub uzupełniających.

[…]

Pozycja niniejsza nie obejmuje:

[…]

c) Preparatów, które biorąc pod uwagę ich rodzaj, czystość i proporcje składników, wymagania higieniczne stosowane podczas produkcji i kiedy wskazówki umieszczone na opakowaniu lub wszelkie inne informacje dotyczące ich użycia, mogą być wykorzystane zarówno jako karma dla zwierząt lub do konsumpcji przez ludzi (pozycje 1901 i 2106; w szczególności).

[…]”.

Nomenklatura scalona

9 Jak wynika z art. 1 ust. 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”), ustanowiona przez Komisję Europejską Nomenklatura scalona reguluje klasyfikację taryfową towarów przywożonych do Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 3 ust. 1 tego rozporządzenia w nomenklaturze tej powtórzono pozycje i sześciocyfrowe podpozycje HS, a jedynie cyfry siódma i ósma tworzą podpozycje występujące tylko w CN.

10 Zgodnie z art. 12 ust. 1 rozporządzenia nr 2658/87 Komisja przyjmuje każdego roku w formie rozporządzenia pełną wersję nomenklatury scalonej, wraz ze stawkami celnymi na podstawie art. 1, jak wynika to ze środków przyjętych przez Radę Unii Europejskiej lub przez Komisję. Wspomniane rozporządzenie jest publikowane nie później niż dnia 31 października w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* i stosuje się je od dnia 1 stycznia roku następnego.

11 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wersją Nomenklatury scalonej mającą zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, jest wersja wynikająca z rozporządzenia wykonawczego 2016/1821.

12 Ogólne reguły interpretacji CN, zawarte w części A sekcji I części pierwszej załącznika I do rozporządzenia wykonawczego 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:

2. a) Wszelkie informacje o wyrobie zawarte w treści pozycji dotyczą [również] wyrobu niekompletnego lub niegotowego, pod warunkiem że posiada on zasadniczy charakter wyrobu kompletnego lub gotowego. Informacje te dotyczą także wyrobu kompletnego lub gotowego (oraz wyrobu uważanego za taki w myśl postanowień niniejszej reguły) znajdującego się w stanie niezmontowanym lub rozmontowanym.

[…]

4. Towary, które nie mogą być klasyfikowane zgodnie z powyższymi regułami, powinny być klasyfikowane do pozycji odpowiednich dla towarów, do których są najbardziej zbliżone.

[…]”.

13 Część druga CN, zatytułowana „tabela celna”, zawiera sekcję IV, zatytułowaną „Gotowe artykuły spożywcze; napoje bezalkoholowe, alkoholowe i ocet; tytoń i przemysłowe namiastki tytoniu”, w którym znajduje się dział 23, zatytułowany „Pozostałości i odpady przemysłu spożywczego; gotowa pasza dla zwierząt”. Uwaga 1 do tego działu wskazuje:

„Pozycja 2309 włącza produkty stosowane do żywienia zwierząt, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, otrzymane w wyniku przetwarzania materiałów roślinnych lub zwierzęcych w takim stopniu, że utraciły one podstawowe cechy oryginalnego materiału, przy czym są to produkty inne niż roślinne pozostałości, odpady i produkty uboczne takiego przetwarzania”.

14 Pozycja 2304, zawarta w dziale 23, ma następujące brzmienie:

Kod CN	Wyszczególnienie	Stawka celna konwencyjna (%)	Uzupełniająca jednostka miary
2304 00 00	Makuchy i inne pozostałości stałe, nawet mielone lub w postaci granulek, pozostałe z ekstrakcji oleju sojowego	bez cła	–

15 Pozycja 2309 jest ukształtowana w następujący sposób:

Kod CN	Wyszczególnienie	Stawka celna konwencyjna (%)	Uzupełniająca jednostka miary
2309	Preparaty w rodzaju stosowanych do karmienia zwierząt:		
2309 10	– Karma dla psów lub kotów, pakowana do sprzedaży detalicznej		
[…]			
2309 90	– Pozostałe		
2309 90 10	– – Roztwory z ryb lub ssaków morskich	3,8	–
2309 90 20	– – Produkty określone w uwadze dodatkowej 5 do niniejszego działu	bez cła	–
	– – Pozostałe, włącznie z przedmieszkami:		

	– – – Zawierające skrobię, glukozę, syrop glukozowy, maltodekstrynę lub syrop z maltodekstryny, objęte podpozycjami 1702 30 50, 1702 30 90, 1702 40 90, 1702 90 50 i 2106 90 55, lub produkty mleczne		
	– – – – Zawierające skrobię, glukozę, syrop glukozowy, maltodekstrynę lub syrop z maltodekstryny:		
	– – – – Niezawierające skrobi lub zawierające 10 % masy skrobi lub mniej		
2309 90 31	– – – – – – Niezawierające przetworów mlecznych lub zawierające tych przetworów mniej niż 10 % masy	23 €/t […]	–
[…]			

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Viterra Hungary, skarżąca w postępowaniu głównym, wniosła o dopuszczenie do swobodnego obrotu towaru zwanego „mączką sojową” pochodzącego z Brazylii (zwanego dalej „spornym produktem”), który zaklasyfikowała do pozycji CN 2304.

17 Próbka tego towaru została zbadana przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Szakértői Intézete (biuro ekspertyzy krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwane dalej „biurem ekspertyz”).

18 Biuro to uznało przede wszystkim, że rozpatrywany produkt jest przeznaczony do żywienia zwierząt. Wskazało ono następnie, że zgodnie z oświadczeniami skarżącej w postępowaniu głównym wytwarzanie tego produktu składa się z kilku etapów polegających, po pierwsze, na czyszczeniu nasion soi i usuwaniu ciał obcych, po drugie, na mieleniu i obróbce materiału w celu ułatwienia ekstrakcji oleju, po trzecie, na kondycjonowaniu i wstępnym podgrzewaniu materiału, po czwarte, na ekstrakcji oleju przy użyciu zwykłego odtłuszczacza heksanowego do momentu zmniejszenia zawartości oleju w mączce sojowej do minimum, po piąte, na oddzielaniu oleju i rozpuszczalnika przez destylację przy użyciu pary wodnej, po szóste, na obróbce cieplnej, podczas której mączka jest gotowana i traci zawartość rozpuszczalnika (heksanu) przez odparowanie, i po siódme, na suszeniu i chłodzeniu mączki.

19 Biuro ekspertyz uznało, że celem obróbki termicznej, zwanej prażeniem, było wyeliminowanie heksanu i dezaktywowanie czynników antyodżywczych ze względu na ich szkodliwość dla środowiska lub dla zdrowia ludzi i zwierząt. Według tego biura prażenie zmienia wartość odżywczą produktu. Dezaktywacja czynników antyodżywczych umożliwia użycie tego produktu dla celów żywienia zwierząt i stanowi istotny element w kontekście klasyfikacji taryfowej.

20 Biuro ekspertyz stwierdziło, że omawiany produkt jest preparatem powstałym w wyniku dalszego przetwarzania poprzez obróbkę cieplną pozostałości roślinnych o obniżonej zawartości oleju, uzyskanych podczas ekstrakcji oleju sojowego przy użyciu heksanu. Uznało ono, że produkt ten powinien zostać zaklasyfikowany do pozycji CN 2309.

21 Decyzjami z dnia 1 sierpnia 2019 r., opartymi na wnioskach biura ekspertyz i wyroku z dnia 3 marca 2016 r., Customs Support Holland (C-144/15, EU:C:2016:133, pkt 22, 36, 38), organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że klasyfikacja taryfowa zaproponowana przez Viterra Hungary nie była prawidłowa i że sporny produkt powinien zostać zaklasyfikowany do pozycji CN 2309. W konsekwencji obciążył on Viterra Hungary dodatkowymi należnościami celnymi i podatkiem od wartości dodanej.

22 Viterra Hungary zaskarżyła te decyzje przed dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, podnosząc, że organ podatkowy pierwszej instancji niesłusznie uznał, iż spełnione są przesłanki, które zgodnie z wyrokiem z dnia 3 marca 2016 r., Customs Support Holland (C-144/15, EU:C:2016:133), są istotne dla zaklasyfikowania produktu do pozycji CN 2309. Zdaniem skarżącej w postępowaniu głównym sporny produkt nie jest bowiem przeznaczony wyłącznie do żywienia zwierząt, nie jest preparatem i nie został poddany ostatecznemu przetworzeniu w rozumieniu tego wyroku.

23 Dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej utrzymała w mocy decyzje organu podatkowego pierwszej instancji.

24 Viterra Hungary wniosła skargi na decyzje dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej do Pécsi Törvényszék (sądu w Peczu, Węgry), będącego sądem odsyłającym.

25 Wyrokiem z dnia 17 września 2021 r. sąd ten oddalił skargi spółki Viterra Hungary. Opierając się na wynikach zarządzonej przez niego ekspertyzy, uznał on, że rozpatrywany produkt jest przeznaczony wyłącznie do żywienia zwierząt, że jest to preparat i że został poddany ostatecznemu przetworzeniu. Podkreślił on również, że zgodnie z tą opinią produkt ten jest identyczny dla celów taryfowych z mączką sojową pochodzącą z Argentyny, w odniesieniu do której Kúria (sąd najwyższy, Węgry) ostatecznie orzekł, że należy ją zaklasyfikować do pozycji CN 2309.

26 Viterra Hungary wniosła na ten wyrok sądu odsyłającego skargę kasacyjną do Kúria (sądu najwyższego). W skardze tej wniosła o skierowanie do Trybunału wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

27 Postanowieniem z dnia 20 stycznia 2022 r. Kúria (sąd najwyższy) uchylił wyrok sądu odsyłającego z dnia 17 września 2021 r. i przekazał sprawę temu sądowi do ponownego rozpoznania. W postanowieniu tym Kúria (sąd najwyższy) wskazał, że sąd odsyłający powinien zbadać, czy klasyfikacja rozpatrywanego produktu w ramach CN może zostać dokonana na podstawie

istniejącego orzecznictwa Trybunału, i że jeżeli sąd ten uzna, że Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w tej kwestii, można wszcząć postępowanie prejudycjalne w celu uzyskania prawidłowej klasyfikacji.

28 W tych okolicznościach Pécsi Törvényszék (sąd w Peczu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy prawo Unii, w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą przeprowadzenie procesu prażenia, niezbędnego do usunięcia heksanu (stosowanego do ekstrakcji oleju i szkodliwego dla zdrowia zwierząt i ludzi) z pozostałości po ekstrakcji oleju z nasion soi przy użyciu rozpuszczalnika heksanu, jest uważane za przetworzenie ostateczne, które służy jako podstawa do klasyfikacji tego produktu do pozycji [CN] 2309 i które wyklucza jego klasyfikację do pozycji [CN] 2304?

2) Czy prawo Unii, w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że produkt należy uznać za »nienadający się do spożycia przez ludzi«, jeżeli:
   a) całkowicie wykluczone i niemożliwe jest wykorzystanie tego produktu w przemyśle spożywczym, to znaczy, gdy nie ma możliwości wykorzystania lub przetworzenia danego produktu w przemyśle spożywczym i nie ma możliwości wytworzenia z niego produktu, który mógłby być spożywany przez człowieka, lub
   b) produkt ten nie może być spożywany przez człowieka w stanie, w jakim został przywieziony, ale z tego produktu, po jego użyciu lub przetworzeniu w przemyśle spożywczym, może zostać wytworzony produkt nadający się do spożycia przez człowieka?

3) Czy prawo Unii, w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że produkt jest uznawany za wartościowy w paszach dla zwierząt również wtedy, gdy przywożony produkt w postaci granulek lub kulek musi być fizycznie rozdrobniony i wymieszany z mieszanką paszową, aby mógł być spożyty przez zwierzęta?

4) Czy prawo Unii, w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą okoliczność, że produkt zawiera modyfikacje genetyczne, wyklucza jego przydatność do spożycia przez ludzi, czyli że genetycznie zmodyfikowana mączka sojowa nie może być wykorzystywana w przemyśle spożywczym?

5) Czy prawo Unii, a w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że przy klasyfikacji produktu do pozycji [CN] 2304 lub pozycji [CN] 2309 należy zbadać:
   a) rzeczywiste wykorzystanie produktu po jego przywozie, lub
   b) obiektywne cechy produktu w chwili przywozu, to znaczy, czy produkt w stanie, w jakim znajduje się w momencie przywozu, może być przeznaczony do spożycia przez ludzi lub zwierzęta?

6) Czy prawo Unii, w szczególności [CN], należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż mączka sojowa nie nadaje się do spożycia przez ludzi, nie stoi na przeszkodzie zaklasyfikowaniu jej do pozycji [CN] 2304?

7) Czy prawo Unii, [w szczególności CN], należy interpretować w ten sposób, że mączka sojowa taka jak będąca przedmiotem niniejszej sprawy, to jest w produkcji której przeprowadzono proces prażenia niezbędny do usunięcia heksanu, stosowanego do ekstrakcji oleju i szkodliwego dla zdrowia zwierząt i ludzi, jest objęta pozycją [CN] 2304 lub pozycją [CN] 2309?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

29 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy CN należy interpretować w ten sposób, że produkt przywożony w postaci granulek lub kulek, otrzymany po ekstrakcji oleju sojowego za pomocą rozpuszczalnika i obróbki termicznej mającej na celu usunięcie tego rozpuszczalnika, aby produkt ten mógł zostać dodany, po fizycznym rozdrobnieniu, do mieszaniny przeznaczonej do spożycia przez zwierzęta, jest objęty pozycją 2304, czy też pozycją 2309 tej nomenklatury.

30 Na wstępie należy przypomnieć, że zadanie Trybunału związane ze skierowanym do niego pytaniem prejudycjalnym w zakresie klasyfikacji taryfowej polega przede wszystkim na wyjaśnieniu sądowi odsyłającemu kryteriów, których zastosowanie pozwoli temu sądowi na prawidłowe zaklasyfikowanie spornych produktów w ramach CN, a nie na dokonaniu tej klasyfikacji we własnym zakresie. Owa kwalifikacja wynika bowiem z ustalenia czysto faktycznego, które nie jest zadaniem Trybunału w ramach odesłania prejudycjalnego [wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., LB (Air loungers), C-635/21, EU:C:2023:85, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].

31 Jednakże w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi Trybunał może, w duchu współpracy z sądami krajowymi, dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Invamed Group i in., C-198/15, EU:C:2016:362, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Należy również przypomnieć, że zgodnie z regułą 1 ogólnych reguł interpretacji CN klasyfikacja towarów jest dokonywana zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów tej nomenklatury.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału 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 treści pozycji CN oraz odpowiednich uwag do sekcji lub działów. Przeznaczenie produktu również może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, o ile jest ono właściwe temu produktowi, co daje się ocenić na podstawie jego obiektywnych cech i właściwości [wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., LB (Air loungers), C-635/21, EU:C:2023:85, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 Ponadto Trybunał wielokrotnie orzekał, że pomimo iż noty wyjaśniające do HS i do CN nie mają mocy wiążącej, to jednak stanowią one ważne instrumenty służące zapewnieniu jednolitego stosowania wspólnej taryfy celnej oraz jako takie stanowią pomocne wskazówki dla jej interpretacji [wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., LB (Air loungers), C-635/21, EU:C:2023:85, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 Podobnie, nawet jeżeli opinie WCO dotyczące klasyfikacji towarów w ramach HS nie mają mocy wiążącej, to stanowią dla klasyfikacji tych towarów w CN istotne wskazówki dla interpretacji zakresu poszczególnych pozycji CN (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r., Van Landeghem, C-486/06, EU:C:2007:762, pkt 25; z dnia 25 lipca 2018 r., Pilato, C-445/17, EU:C:2018:609, pkt 26).

36 W niniejszej sprawie właściwe pozycje CN objęte są działem 23 tej nomenklatury. Są nimi, po pierwsze, pozycja 2304, zatytułowana „Makuchy i inne pozostałości stałe, nawet mielone lub w postaci granulek, pozostałe z ekstrakcji oleju sojowego", a po drugie, pozycja 2309, zatytułowana „Preparaty w rodzaju stosowanych do karmienia zwierząt".

37 Z uwagi 1 do działu CN 23 wynika, że produkt może zostać uznany za „preparat" objęty pozycją CN 2309 tylko wtedy, gdy nie chodzi o pozostałości lub odpady objęte inną pozycją działu CN 23 lub gdzie indziej wymienione lub włączone. Pozycja CN 2309 jest zatem pozycją dopełniającą w szczególności w stosunku do pozycji CN 2304, jak wskazały skarżąca w postępowaniu głównym i Komisja.

38 W konsekwencji należy na wstępie zbadać, czy produkt taki jak sporny produkt należy do tej ostatniej pozycji.

39 Pozycja CN 2304 jest zatytułowana „Makuchy i inne pozostałości stałe, nawet mielone lub w postaci granulek, pozostałe z ekstrakcji oleju sojowego".

40 Ani CN, ani uwagi do sekcji lub działów nie definiują dokładnie, co obejmuje pojęcie „pozostałości". Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w takim przypadku należy ustalić znaczenie tego terminu zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym został on użyty, i celów uregulowania, którego część stanowi (wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Global Gravity, C-788/21, EU:C:2023:86, pkt 46).

41 Pozostałość w języku potocznym oznacza to, co pozostaje po operacji fizycznej lub chemicznej, lub procesie przemysłowym.

42 Taka wykładnia pojęcia „pozostałości" znajduje potwierdzenie w uwagach ogólnych zawartych w notach wyjaśniających do działu 23 HS, zgodnie z którymi dział ten obejmuje różnego rodzaju odpady i pozostałości uzyskane z materiału roślinnego używanego w przemyśle spożywczym.

43 Ponadto z noty wyjaśniającej dotyczącej pozycji HS 23.04, która odpowiada pozycji CN 2304, wynika, że pozostałości objęte tą pozycją pochodzą z ekstrakcji oleju zawartego w nasionach soi za pomocą prasy, rozpuszczalników lub obrotowej prasy ślimakowej, oraz że stanowią wartościową paszę dla zwierząt.

44 W niniejszym przypadku produkt taki jak sporny produkt, opisany jako mączka sojowa, przywożony w postaci granulek lub kulek, uzyskany po ekstrakcji oleju zawartego w nasionach soi za pomocą rozpuszczalnika, a mianowicie heksanu, i przeznaczony do żywienia zwierząt, wydaje się posiadać wszystkie cechy produktów objętych pozycją CN 2304, jak wynikają one z brzmienia tej pozycji oraz z noty wyjaśniającej, o której mowa w pkt 43 powyżej.

45 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy niektóre inne cechy tego produktu wyłączają go z zakresu stosowania pozycji CN 2304, a mianowicie okoliczność, że po ekstrakcji oleju z nasion soi za pomocą rozpuszczalnika produkt ten został poddany obróbce termicznej, zwanej

prażeniem, mającej na celu usunięcie tego rozpuszczalnika, okoliczność, że powinien on zostać rozdrobniony fizycznie i włączony do mieszaniny przed jego konsumpcją przez zwierzę, czy też okoliczność, że w danym wypadku nie nadaje się on do spożycia przez ludzi.

46 W tym względzie należy zauważyć w pierwszej kolejności, że ponieważ z noty wyjaśniającej dotyczącej pozycji HS 23.04 wynika, iż produkty objęte tą pozycją, włącznie z tymi, które pochodzą z ekstrakcji oleju sojowego za pomocą rozpuszczalnika, stanowią „wartościową paszę dla zwierząt", produkty te powinny nadawać się do spożywania przez zwierzęta. Tymczasem w tym celu konieczne jest, aby rozpuszczalnik stosowany do ekstrakcji oleju został usunięty, skoro jest on szkodliwy dla zdrowia zwierząt. Obróbkę cieplną nazywaną prażeniem, mającą na celu usunięcie tego rozpuszczalnika, należy zatem uznać za nierozerwalnie związaną z wytwarzaniem pozostałości objętych pozycją CN 2304 pochodzących z ekstrakcji oleju za pomocą rozpuszczalnika.

47 Ponadto z uwagi na to, że ekstrakcja oleju za pomocą rozpuszczalnika jest normalnym procesem technicznym do produkcji mączki sojowej, jak wynika to z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, uznanie, że prażenie, któremu poddany jest rozpatrywany produkt, stanowi przetworzenie, które pozbawia go charakteru pozostałości, prowadziłoby do wyłączenia z tej pozycji wszystkich produktów uzyskanych z ekstrakcji oleju zawartego w nasionach soi za pomocą rozpuszczalnika, a zatem do pozbawienia tej pozycji w znacznym zakresie jej istoty.

48 Interpretacja CN dokonywana w ten sposób, że okoliczność, iż produkt taki jak sporny produkt został poddany obróbce termicznej, nie pozbawia go charakteru pozostałości objętych pozycją CN 2304, znajduje również potwierdzenie w opinii klasyfikacyjnej do HS WCO 2304.00/1 z 1991 r., dołączonej w ramach załącznika 2 do uwag pisemnych Komisji, która to opinia stanowi, jak wynika z orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku, istotny element dla interpretacji zakresu tej pozycji. Opinia ta klasyfikuje bowiem do pozycji HS 23.04 „odtłuszczoną mąkę sojową o zawartości białka wynoszącej w przeliczeniu na suchą masę około 50 %, otrzymaną w drodze obróbki termicznej przy użyciu pary suszonych nasion soi oddzielonych od ich strąków, ekstrakcji za pomocą rozpuszczalników i mielenia".

49 Po drugie, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wyjaśniła, że mieszankę sojową w postaci granulek lub kulek, ze względu na wysoką zawartość białka, należy poddać rozdrobnieniu fizycznemu, to znaczy zmielić i włączyć do mieszanki przeznaczonej do żywienia zwierząt.

50 W tym względzie należy przypomnieć, że z uwag ogólnych do not wyjaśniających do działu 23 HS wynika, że większość produktów objętych tym działem, a zatem w szczególności produktów objętych pozycją CN 2304, jest przeznaczona do „żywienia zwierząt, pojedynczo lub po zmieszaniu z innymi surowcami". W związku z tym okoliczność, że produkt taki jak sporny produkt po przywozie musi zostać zmielony i włączony do mieszanki, aby mógł być spożywany przez zwierzę, nie wyklucza go z zakresu stosowania pozycji CN 2304.

51 W trzeciej i ostatniej kolejności, co się tyczy okoliczności, że w danym wypadku sporny produkt nie nadaje się do spożycia przez ludzi, należy zauważyć, że z uwag ogólnych zawartych w notach wyjaśniających do działu 23 HS i w notach wyjaśniających dotyczących pozycji HS 2304 wynika, że „pozostałości" objęte tą pozycją są wykorzystywane głównie jako pasza dla zwierząt. Mogą one ponadto być zdatne do spożycia przez ludzi, przy czym nie jest to warunek objęcia ich tą pozycją.

52 W świetle powyższego należy stwierdzić, że CN należy interpretować w ten sposób, że produkt taki jak sporny produkt jest objęty pozycją CN 2304.

53 Wykładni tej nie podważają argumenty podniesione przez rząd węgierski w uwagach na piśmie opartych na wyroku z dnia 3 marca 2016 r., Customs Support Holland (C-144/15, EU:C:2016:133).

54 Po pierwsze, w odniesieniu do argumentu, zgodnie z którym w wyroku tym Trybunał orzekł, że produkt podobny do spornego produktu, a mianowicie Imcosoy 62, będący koncentratem białka sojowego, nie jest objęty pozycją CN 2304, należy zauważyć, że z pkt 33, 35 i 41 tego wyroku wynika, iż wniosek ten opierał się w szczególności na okoliczności, że produkt ten jest uzyskiwany ze śruty sojowej po zakończeniu procesu mającego na celu, po pierwsze, usunięcie pozostałego w niej tłuszczu i niektórych substancji szkodliwych, a po drugie, zmniejszenie zawartości składników innych niż białkowe. W tym względzie proces przetwarzania śruty sojowej, w którym uzyskuje się Imcosoy 62, ma określony cel zootechniczny, ponieważ zmierza do utworzenia koncentratu białka przyswajalnego – w odróżnieniu od śruty sojowej – przez bardzo młode cielęta.

55 Tymczasem w niniejszej sprawie skarżąca w postępowaniu głównym podkreśliła, że sporny produkt nie został poddany żadnemu przetworzeniu mającemu na celu zwiększenie zawartości białka, zmniejszenie struktury włókien lub zmianę jego składu oraz że celem prażenia było usunięcie heksanu, który nie jest naturalnym składnikiem soi. W świetle tych informacji, których weryfikacja należy do sądu odsyłającego, należy uznać, że produkt taki jak sporny produkt zachowuje charakter pozostałości po ekstrakcji oleju sojowego, objętych pozycją CN 2304, w przeciwieństwie do produktu rozpatrywanego w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 3 marca 2016 r., Customs Support Holland (C-144/15, EU:C:2016:133).

56 Po drugie, co się tyczy argumentu, zgodnie z którym sporny produkt spełnia trzy określone w tym wyroku przesłanki klasyfikacji produktu do pozycji CN 2309, należy przypomnieć, że ponieważ pozycja ta ma charakter dopełniający w stosunku do pozycji CN 2304, gdy produkt jest klasyfikowany do tej ostatniej pozycji, okoliczność, że spełnia on w danym przypadku również przesłanki klasyfikacji do pozycji CN 2309, jest bez znaczenia dla celów jego klasyfikacji.

57 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż CN należy interpretować w ten sposób, że produkt przywożony w postaci granulek lub kulek, otrzymany po ekstrakcji oleju sojowego za pomocą rozpuszczalnika i obróbki termicznej mającej na celu usunięcie tego rozpuszczalnika, aby produkt ten mógł zostać dodany po fizycznym rozdrobnieniu do mieszaniny przeznaczonej do spożycia przez zwierzęta, jest objęty pozycją 2304 tej nomenklatury.

W przedmiocie kosztów

58 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:

Nomenklaturę scaloną zawartą 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, w brzmieniu wynikającym z rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2016/1821 z dnia 6 października 2016 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

produkt przywożony w postaci granulek lub kulek, otrzymany po ekstrakcji oleju sojowego za pomocą rozpuszczalnika i obróbki termicznej mającej na celu usunięcie tego rozpuszczalnika, aby produkt ten mógł zostać dodany po fizycznym rozdrobnieniu do mieszaniny przeznaczonej do spożycia przez zwierzęta, jest objęty pozycją 2304 tej nomenklatury.

Podpisy