

**Sprawa C-344/23****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

31 maja 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Augstākā tiesa (Senāts) (sąd najwyższy, Łotwa)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

30 maja 2023 r.

**Strona skarżąca/druga strona postępowania kasacyjnego:**Pārtikas drošības, dzīvnieku veselības un vides zinātniskais institūts  
BIOR**Druga strona postępowania w pierwszej instancji/strona wnosząca skargę kasacyjną:**

Valsts ieņēmumu dienests (organ administracji podatkowej)

[...]

Administratīvo lietu departaments (izba administracyjna)

**Latvijas Republikas Senāts (sąd najwyższy Republiki Łotewskiej)****POSTANOWIENIE**

Ryga, dnia 30 maja 2023 r.

Senāts [...] [skład orzekający]

rozpatrzył w postępowaniu pisemnym skargę kasacyjną złożoną przez organ administracji podatkowej od wyroku wydanego przez Administratīvā apgabaltiesa (regionalny sąd administracyjny, Łotwa) w dniu 18 września 2020 r. w postępowaniu sadowoadministracyjnym wszczętym w drodze skargi wniesionej przez Pārtikas drošības, dzīvnieku veselības un vides zinātniskais institūts BIOR (instytut ds. bezpieczeństwa żywności, zdrowia zwierząt i środowiska, BIOR),

mającej na celu stwierdzenie nieważności decyzji [...] organu administracji podatkowej z dnia 20 listopada 2018 r.

### **Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu**

#### *Okoliczności faktyczne*

1 W czerwcu 2018 r. skarżący w pierwszej instancji, którym jest instytut ds. bezpieczeństwa żywności, zdrowia zwierząt i środowiska BIOR, zgłosił do oczenia (dopuszczenia do obrotu) określone towary (wykonane z tworzywa sztucznego znaczniki ryb: „T-bar tag”, „streamer tag”, „Standart achor t-bar tag” i „tagging applicators”) w ramach kodu Nomenklatury scalonej (zwanej dalej „CN”) i kodu TARIC 3926 90 92 90, wskazując jednocześnie kod dodatkowy C13 (materiały dydaktyczne, naukowe lub kulturalne; przyrządy i aparatura naukowa przywożone wyłącznie do celów niehandlowych). Zgodnie z kodem dodatkowym zastosowano do towarów zwykłą stawkę należności celnych przywozowych w wysokości 0 %, to znaczy zostały one zwolnione z należności celnych przywozowych. Skarżący w pierwszej instancji podniósł, że przywożone towary są przyrządami lub aparaturą naukową, które przywozi on wyłącznie do celów niehandlowych.

Decyzją organu administracji podatkowej z dnia 20 listopada 2018 r. zobowiązano skarżącego w pierwszej instancji, w odniesieniu do wskazanych towarów, do zapłaty należności celnych w wysokości 612,20 EUR oraz kary za zwłokę w wysokości 3,76 EUR, a także podatku od wartości dodanej w wysokości 128,56 EUR oraz kary za zwłokę w wysokości 7,14 EUR.

W decyzji tej wskazano, że zgodnie z art. 46 lit. a) rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych przyrządy lub aparatura naukowa oznaczają każdy przyrząd, który ze względu na swoje obiektywne parametry i wyniki, które można dzięki niemu uzyskać, nadaje się wyłącznie lub głównie do prowadzenia działalności naukowej. Przywożone towary są znacznikami (lub etykietami) do badań w dziedzinie rybołówstwa, pokrytymi tworzywem sztucznym lub wykonanymi z prętów polietylenowych i przeznaczonymi do znakowania ryb w ramach badań naukowych poprzez przymocowanie ich do ryb w celu obserwacji migracji i wzrostu ryb. Etykiety dla ryb są przywożone do celów niehandlowych: służą one do znakowania ryb w celu badania późniejszej populacji. Nie można uznać tych etykiet za przyrząd, ponieważ nie mają one cech przyrządu. Pełnią one funkcje źródła informacji i w związku z tym są nośnikami informacji służącymi do prowadzenia działalności badawczej. Za pomocą etykiet dla ryb nie wykonuje się konkretnych czynności, które zwykle wykonuje się za pomocą przyrządów. Z racji swojej natury etykiety są przedmiotem, za pomocą którego znakuje się to, co jest analizowane.

2 Skarżący w pierwszej instancji wniósł do sądu administracyjnego skargę o stwierdzenie nieważności decyzji organu administracji podatkowej.

W postępowaniu odwoławczym, wyrokiem z dnia 18 września 2020 r. Administratīvā apgabaltiesa uwzględnił tę skargę. Sąd stwierdził, że przywożone towary należy uznać za przyrządy naukowe w rozumieniu art. 44 i 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, ponieważ są one wykorzystywane wyłącznie do celów niehandlowych i ze względu na swoje obiektywne parametry mogą być wykorzystywane wyłącznie do celów naukowych: służą one do znakowania ryb w celu badania późniejszej populacji. Tak więc przywożone etykiety dla ryb są przyrządem, za pomocą którego uzyskuje się określony rezultat do celów naukowych. Nie ma żadnego obiektywnego powodu, aby wątpić w argumenty skarżącego w pierwszej instancji, zgodnie z którymi przywożone towary są produkowane i wykorzystywane do celów działalności naukowej, nadają się wyłącznie do wykorzystania w działalności naukowej i są wykorzystywane wyłącznie w działalności naukowej: służą one do znakowania ryb w celu badania późniejszej populacji. Wykorzystanie przywożonego towaru ma zatem na celu osiągnięcie określonego rezultatu w analizie naukowej.

3 Organ administracji podatkowej wniósł skargę kasacyjną od wyroku sądu regionalnego.

W skardze kasacyjnej wskazano, że sąd regionalny dokonał błędnej wykładni art. 44 i 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009. Sąd regionalny, określając etykiety dla ryb jako przyrządy lub aparaturę naukową wyłącznie na tej podstawie, że cel ich wykorzystania jest naukowy, rozszerzył bezzasadnie zakres stosowania zwolnienia z należności celnych przywozowych, o którym mowa w art. 44 rozporządzenia nr 1186/2009. Przywożone towary pełnią funkcję elementu znakującego, za pomocą którego identyfikuje się konkretną rybę, w związku z czym takie towary mają jedynie charakter informacyjny. Sąd regionalny nie wziął pod uwagę, że znaczniki (lub etykiety) dla ryb mogą być uważane za przedmiot naukowy, akcesorium itp., lecz nie mają one cech przyrządu.

Organ administracji podatkowej wskazuje również, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej należy interpretować ściśle terminy uzasadniające odstępstwa od generalnej zasady, zgodnie z którą podatek od wartości dodanej jest pobierany od każdej transakcji dostawy towarów lub świadczenia usług, jak również przepisy prawne przewidujące zwolnienie z należności celnych przywozowych (wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkeliai, C-250/11, EU:C:2013:17, pkt 35; analogicznie z dnia 12 grudnia 1996 r., sprawy połączone Olasagasti i in., od C-47/95 do C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 i C-148/95, pkt 20). W związku z tym, zdaniem organu administracji podatkowej, przy stosowaniu wyjątku od powszechnego systemu podatkowego termin „przyrząd” nie może być interpretowany inaczej niż dosłownie.

## **Uzasadnienie**

### *Ramy prawne*

4 Klasyfikację towarów w Unii Europejskiej reguluje rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

Artykuł 12 rozporządzenia nr 2658/87 stanowi, że Komisja przyjmuje każdego roku w formie rozporządzenia pełną wersję Nomenklatury Scalonej wraz z odpowiadającymi autonomicznymi i umownymi stawkami celnymi Wspólnej Taryfy Celnej, wynikającą ze środków przyjętych przez Radę lub przez Komisję. Takie rozporządzenie podlega opublikowaniu nie później niż do dnia 31 października w *Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich* i obowiązuje od dnia 1 stycznia następnego roku.

W czasie, gdy skarżący w pierwszej instancji dokonywał przywozu zgłoszonych towarów, przyjęto rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej. W dziale 39 („Tworzywa sztuczne i artykuły z nich”) rozporządzenia 2017/1925 wymieniono następujące pozycje:

Kod CN	Wyszczególnienie	Stawka celna konwencyjna (%)	Uzupełniająca jednostka miary
1	2	3	4
3926	Pozostałe artykuły z tworzyw sztucznych oraz artykuły z pozostałych materiałów objętych pozycjami od 3901 do 3914:		
[...]			
3926 90	Pozostałe		
[...]			
3926 90 92	--- Wyprodukowane z arkusza	6,5	
3926 90 97	--- Pozostałe	6,5 [...]	

5 Artykuł 44 rozporządzenia nr 1186/2009 stanowi, że z zastrzeżeniem art. 45–49 zwolnione z należności celnych przywozowych są przyrządy i aparatura naukowa nieobjęte art. 43 i przywożone wyłącznie do celów niehandlowych. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 tego artykułu, ograniczone jest do przyrządów i aparatury naukowej przeznaczonych dla:

a) instytucji publicznych lub zakładów użyteczności publicznej, których podstawową działalnością jest edukacja lub prowadzenie badań naukowych, i tych oddziałów instytucji publicznych lub zakładów użyteczności publicznej, których podstawową działalnością jest edukacja lub prowadzenie badań naukowych; albo

b) prywatnych instytucji, których podstawową działalnością jest edukacja lub prowadzenie badań naukowych, uprawnionych przez właściwe organy państw członkowskich do korzystania ze zwolnienia z należności celnych przywózowych tych towarów.

Artykuł 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 stanowi, że do celów stosowania przepisów art. 44 i 45 tego rozporządzenia „przyrządy lub aparatura naukowa” oznaczają każdy przyrząd lub aparaturę, które ze względu na swoje obiektywne parametry i wyniki, które można dzięki nim uzyskać, nadają się wyłącznie lub głównie do prowadzenia działalności naukowej.

6 Artykuł 5 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) nr 1225/2011 z dnia 28 listopada 2011 r. do celów art. 42–52 oraz art. 57 i 58 rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych stanowi, że do celów stosowania art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, za obiektywne parametry techniczne przyrządu naukowego lub aparatury naukowej uważa się parametry wynikające z budowy takiego przyrządu lub aparatury bądź z dostosowań standardowego przyrządu lub aparatury, które umożliwiają osiągnięcie wyników na wysokim poziomie, przewyższających te, które są normalnie wymagane do użytku przemysłowego lub handlowego.

W przypadku, gdy na podstawie obiektywnych parametrów technicznych nie można jednoznacznie ustalić, czy przyrząd lub aparatura mogą być uważane za przyrząd naukowy lub aparaturę naukową, bada się przeznaczenie przyrządu lub aparatury, w stosunku do których wnioskuje się o udzielenie zwolnienia z należności celnych przywózowych. Jeżeli w wyniku badań okaże się, że taki przyrząd lub aparatura są wykorzystywane do celów naukowych, uważa się, że posiadają one charakter naukowy.

*Powody, dla których istnieją wątpliwości co do wykładni przepisów prawa Unii*

7 Skarżący w pierwszej instancji zastosował zwolnienie z należności celnych przywózowych w odniesieniu do przywożonych towarów zgodnie z art. 44–49 rozporządzenia nr 1186/2009, określając kod CN i kod TARIC 3926 90 92 90 oraz wskazując jednocześnie kod dodatkowy C13 (materiały dydaktyczne, naukowe i kulturalne; przyrządy i aparatura naukowa przywożone wyłącznie do celów niehandlowych).

Natomiast organ administracji podatkowej zastosował do towarów przywożonych przez skarżącego w pierwszej instancji kod CN i kod TARIC 3926 90 97 90 ze stawką należności celnych przywózowych wynoszącą 6,5 %.

Istnieje zatem spór między skarżącym w pierwszej instancji a organem administracji podatkowej co do tego, czy towary przywożone przez skarżącego powinny być klasyfikowane w ramach kodu:

1) 3926 90 92 90 (Pozostałe artykuły z tworzyw sztucznych oraz artykuły z pozostałych materiałów objętych pozycjami od 3901 do 3914 – Pozostałe – – –

Wyprodukowane z arkusza), ze wskazaniem kodu dodatkowego C13 (materiały dydaktyczne, naukowe lub kulturalne; przyrządy i aparatura naukowa przywożone wyłącznie do celów niehandlowych), czy też w ramach kodu

2) 3926 90 97 90 (Pozostałe artykuły z tworzyw sztucznych oraz artykuły z pozostałych materiałów objętych pozycjami od 3901 do 3914 – Pozostałe – – – Pozostałe).

Biorąc jednak pod uwagę, że w niniejszej sprawie zarówno do kodu CN, jak i do kodu TARIC należy zastosować tę samą stawkę należności celnych przywozowych, kwestia ta ma drugorzędne znaczenie. W niniejszej sprawie decydującą kwestią jest to, czy skarżący w pierwszej instancji zasadnie zastosował zwolnienie z należności celnych przywozowych w odniesieniu do przywożonych towarów, to znaczy, czy towary przywożone przez skarżącego w pierwszej instancji spełniają ustanowione w art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 kryterium bycia „przyrządem lub aparaturą naukową”.

8 Zgodnie z ogólnymi regułami interpretacji Nomenklatury scalonej klasyfikacja towarów jest dokonywana zgodnie z brzmieniem pozycji i uwag do sekcji lub działów tej nomenklatury. 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 nomenklatury oraz uwag do sekcji lub działów. Ponadto przeznaczenie towarów może stanowić obiektywne kryterium klasyfikacji, ponieważ jest ono nieodłącznie związane z tymi towarami, i ten nieodłączny charakter należy ocenić według ich obiektywnych cech i właściwości (zobacz podobnie wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 2 maja 2019 r., Onlineshop, C-268/18, EU:C:2019:353, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo).

W art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 zdefiniowano „przyrządy lub aparaturę naukową” jako każdy przyrząd lub aparaturę, które ze względu na swoje obiektywne parametry i wyniki, które można dzięki nim uzyskać, nadają się wyłącznie lub głównie do prowadzenia działalności naukowej.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, odnosząc się do art. 5 ust. 1 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 1745/85 z dnia 26 czerwca 1985 r. zmieniającego rozporządzenie (EWG) nr 2290/83 ustanawiające przepisy w celu wykonania art. 50–59 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych, że „obiektywne parametry” oznaczają parametry wynikające z budowy takiego przyrządu lub takiej aparatury lub z dostosowań standardowego przyrządu lub aparatury, które umożliwiają osiągnięcie wyników na wysokim poziomie, przewyższających te, które są normalnie wymagane do użytku przemysłowego lub handlowego (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 czerwca 1986 r., Nicolet Instrument/Hauptzollamt Frankfurt am Main-Flughafen, C-203/85, EU:C:1986:269, pkt 21). Natomiast kryterium, zgodnie z którym [przyrząd lub

aparatura] „nadają się wyłącznie lub głównie” [do prowadzenia działalności naukowej], wymaga jedynie, aby przyrząd lub aparatura nadawały się głównie do prowadzenia działalności naukowej, nie wykluczając możliwości, że przyrząd lub aparatura mogą być również używane dodatkowo do innych celów, takich jak na przykład użytek przemysłowy (wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 29 stycznia 1985 r., Gesamthochschule Duisburg/Hauptzollamt München-Mitte, C-234/83, EU:C:1985:30, pkt 27; z dnia 21 stycznia 1987 r., Control Data/Komisja, C-13/84, EU:C:1987:16, pkt 16; z dnia 2 lutego 1978 r., Universiteitskliniek Utrecht/Inspecteur der invoerrechten en accinzen, C-72/77, EU:C:1978:21, streszczenie i pkt 15 uzasadnienia).

Można by zatem stwierdzić, że przyrząd lub aparatura naukowa posiada parametry wynikające z budowy takiego przyrządu lub aparatury lub z dostosowań standardowego przyrządu lub aparatury, które umożliwiają osiąganie wyników na wysokim poziomie, przewyższających te, które są zwykle wymagane do użytku przemysłowego lub handlowego. Jednocześnie, mimo iż przyrząd lub aparatura nadają się głównie do prowadzenia działalności naukowej, nie wyklucza to możliwości, że mogą one również nadawać się do innych celów.

9 Skarżący w pierwszej instancji wyjaśnił, że bez znakowania ryb naukowcy nie byłoby w stanie zbadać ich wzorców migracji, określić ich wskaźnika przeżywalności, ani zbadać ich wzrostu. W związku z tym, zdaniem skarżącego w pierwszej instancji, znaczniki (lub etykiety) dla ryb należy uznać za przyrząd przeznaczony do znakowania przedmiotów badań naukowych, który ze względu na swoje obiektywne parametry i wyniki nadaje się wyłącznie lub głównie do prowadzenia działalności naukowej. Skarżący w pierwszej instancji podkreśla również, co nie zostało zakwestionowane przez organ administracji podatkowej, że znaczniki (lub etykiety) dla ryb są przywożone tylko i wyłącznie w celach niehandlowych: służą one do znakowania ryb w celu badania późniejszej populacji. Organ administracji podatkowej uważa jednak, że jeżeli przedmioty wykorzystywane w działalności naukowej są klasyfikowane jako przyrządy lub aparatura naukowa wyłącznie na tej podstawie, że cel ich wykorzystania jest naukowy, rozszerza się bezzasadnie zakres stosowania zwolnienia z należności celnych przywozowych, o którym mowa w art. 44 rozporządzenia nr 1186/2009.

W praktyce Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ani art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009, ani użyte w nim pojęcie „przyrządu lub aparatury naukowej” nie były przedmiotem wykładni. W praktyce Trybunału treść pojęcia „przyrządu lub aparatury naukowej” oraz kwestia, czy dana rzecz (lub dany przedmiot) spełnia przesłanki bycia „przyrządem lub aparaturą naukową”, zostały wyjaśnione jedynie w kontekście rozporządzenia Rady (EWG) nr 1798/75 z dnia 10 lipca 1975 r. w sprawie przywozu materiałów edukacyjnych, naukowych i kulturowych, zwolnionego z należności przewidzianych we Wspólnej Taryfie Celnej. Rozporządzenie to zostało uchylone i, w odróżnieniu od rozporządzeń nr 918/83 i nr 1186/2009, nie definiowało pojęcia „przyrządu lub aparatury naukowej”. Ponadto w rozporządzeniu nr 1798/75 ustanowiono inne dodatkowe ograniczenie zwolnienia z należności celnych przywozowych, a mianowicie, żeby

równoważne naukowo przyrządy i aparatura nie były produkowane we Wspólnocie Europejskiej. W każdym razie przepis ten, który już nie obowiązuje, nie ma znaczenia w niniejszej sprawie.

Dokonując wykładni rozporządzenia nr 1798/75, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że pojęcie „przyrządu naukowego” nie może być interpretowane w sposób zawężający, lecz przeciwnie, że może ono obejmować wyposażenie wyprodukowane na podstawie odkryć naukowych i służące nie jako przedmiot (element bierny), lecz jako środek badań naukowych (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 listopada 1983 r., Gesamthochschule Essen, C-300/82, EU:C:1983:324, streszczenie i pkt 15). W sprawie dotyczącej przywozu szklanych pojemników wykorzystywanych w doświadczeniach Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że przewidziane w art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/75 zwolnienie z należności celnych jest ograniczone do wyposażenia, które ze względu na swoją strukturę techniczną bezpośrednio samo w sobie służy jako środek badań naukowych. Natomiast wyposażenie, które jest wykorzystywane nie jako środek, lecz jedynie jako przedmiot badań naukowych, nie może zostać określone jako przyrząd lub aparatura naukowa; jeżeli bowiem badania są prowadzone nie za pomocą tego wyposażenia, lecz na nim, odgrywa ono jedynie bierną rolę w procesie badań naukowych (wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 stycznia 1984 r., Ludwig-Maximilians-Universität München, C-45/83, EU:C:1984:31, streszczenie, pkt 11, 12, 14 uzasadnienia).

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził również, że niektóre komponenty (części) mogą być uznane za „przyrząd lub aparaturę naukową”, jeżeli spełniają wszystkie przesłanki określone w rozporządzeniu nr 1798/75 (wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 15 września 1984 r., Universität Hamburg/Hauptzollamt München-West, C-236/83, EU:C:1984:350, pkt 18; z dnia 4 lipca 1985 r., Land Niedersachsen/Hauptzollamt Friedrichshafen, C-51/84, EU:C:1985:295, pkt 19).

W związku z tym, dokonując wykładni rozporządzenia nr 1798/75, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że artykuł, który z racji swojej natury nie jest środkiem badawczym, lecz narzędziem służącym do prowadzenia badań naukowych, nie może być uznany za „przyrząd lub aparaturę naukową”, natomiast wyposażenie, które ze względu na swoją strukturę techniczną i samo działanie służy bezpośrednio jako środek badań naukowych, może być uznane za „przyrządy lub aparaturę naukową”.

Biorąc pod uwagę argument skarżącego w pierwszej instancji, zgodnie z którym znaczniki (lub etykiety) dla ryb nie powinny być uznane za zwykły przedmiot wykorzystywany w prowadzeniu procesu badań naukowych, lecz za środek pozwalający na prowadzenie badań naukowych, to znaczy, zgodnie z którym bez użycia znaczników ryb proces badań naukowych nad rybami byłby znacznie utrudniony, istnieją wątpliwości, czy wykładnię rozporządzenia nr 1798/75 należałoby zastosować do rozporządzenia nr 2017/1925 i czy w związku z tym



towary przywożone przez skarżącego w pierwszej instancji można by uznać za „przyrząd lub aparaturę naukową”.

10 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przepisy prawa Unii należy interpretować i stosować w sposób jednolity, wersje językowe są jednakowo autentyczne i w związku z tym należy co do zasady przypisywać im tę samą moc. W przypadku wystąpienia rozbieżności między różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego jest on częścią (zobacz podobnie wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 października 2020 r., *Combinova*, C-476/19, EU:C:2020:802, pkt 31).

Definicje terminów „aparatura” i „przyrząd” różnią się między wersjami językowymi łotewską, angielską, francuską i niemiecką.

W języku łotewskim *aparāts* (aparatura) oznacza urządzenie techniczne, sprzęt (zob. *Tēzauris* dostępny tutaj). Natomiast w języku angielskim *apparatus* oznacza narzędzia lub części sprzętu, które są niezbędne do wykonania określonej czynności lub określonego zadania („the tools or other pieces of equipment that are needed for a particular activity or task”: *Oxford Learner’s Dictionaries*, dostępne tutaj). Jednakże w innych źródłach wskazano, że termin ten należy raczej rozumieć jako zestaw narzędzi lub części sprzętu (np. w *Cambridge Dictionary*, w którym pojęcie *apparatus* jest rozumiane jako „a set of equipment or tools or a machine that is used for a particular purpose”; dostępny tutaj). W języku francuskim termin *appareil* jest rozumiany jako zestaw elementów technicznych zorganizowanych w całość bardziej kompletną niż narzędzie, który ma określoną funkcję („ensemble d’éléments techniques organisés en un ensemble plus abouti qu’un outil et qui possède une fonction”): *DICTIONNAIRE FRANÇAIS*; wyjaśnienie jest dostępne tutaj). W języku niemieckim *Apparate* oznacza urządzenia, które wykonują określone funkcje („Gerät, das bestimmte Funktionen erfüllt”; wyjaśnienie jest dostępne tutaj).

Termin *instruments* (przyrząd) jest odmienny. W języku łotewskim jest on rozumiany jako narzędzie, środek (do wykonania jakiejś czynności, jakiegoś zadania lub do osiągnięcia czegoś, co zwykle leży w czyimś interesie: *Tēzauris*, dostępny tutaj). W języku angielskim *instrument* oznacza narzędzie lub inne urządzenie używane do wykonania określonej czynności („the tools or other pieces of equipment that are needed for a particular activity or task”: *Oxford Learner’s Dictionaries*, dostępne tutaj). W języku francuskim *instrument* oznacza narzędzie służące do wykonania określonej operacji/czynności („outil permettant d’effectuer une opération, un travail”): *DICTIONNAIRE FRANÇAIS*; wyjaśnienie jest dostępne tutaj). W języku niemieckim *Instrumente* oznacza narzędzia, przyrządy produkowane do celów naukowych („Zu wissenschaftlichen Zwecken hergestelltes Gerät, Werkzeug”; wyjaśnienie jest dostępne tutaj).

Termin „przrząd” można zatem interpretować na dwa sposoby, a mianowicie: można go interpretować w sposób zawężający, jak uczynił to organ administracji podatkowej w niniejszej sprawie, wskazując, że za pomocą znaczników (lub etykiet) dla ryb, przywożonych przez skarżącego w pierwszej instancji nie wykonuje się konkretnych czynności, które zwykle wykonuje się za pomocą przrządów. Alternatywnie termin ten można interpretować w szerokim znaczeniu, obejmującym narzędzia i środki, które mogą być wykorzystywane do wykonywania konkretnej czynności lub konkretnego zadania (w niniejszej sprawie do badania późniejszej populacji ryb).

11 Należy również wziąć pod uwagę, że wyrażenie „przrządy lub aparatura naukowa” nie zostało szczegółowo wyjaśnione w rozporządzeniu nr 1186/2009. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał, że w rozporządzeniach regulujących wcześniej tę dziedzinę również nie wyjaśniono, w jaki sposób należy interpretować terminy „przrząd” lub „wyposażenie” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 stycznia 1984 r., *Ludwig-Maximilians-Universität München*, C-45/83, [EU:C:1984:31](#), pkt 8 uzasadnienia).

W [wyroku 300/82] Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dokonał wykładni art. 60 rozporządzenia nr 918/83 (rozporządzenia uchylonego wraz z wejściem w życie rozporządzenia nr 1186/2009), który regulował kwestię zwolnienia z należności celnych przywozowych przy przywozie substancji biologicznych lub chemicznych przeznaczonych do badań oraz zwierząt laboratoryjnych (podobny przepis zawiera art. 53 obecnie obowiązującego rozporządzenia nr 1186/2009). W związku z tym Trybunał orzekł, że w przypadku rozporządzenia nr 1186/2009 można mówić o dwóch kategoriach zwolnień, a mianowicie: w jednej kategorii zwolnienie zależy zarówno od charakteru przywożonego towaru, jak i od importera; natomiast w drugiej kategorii zwolnienie zależy od sposobu wykorzystania przez odbiorcę przywożonego towaru, a nie od tożsamości importera.

Jeżeli analizować art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 w związku z art. 44 i 45 tego rozporządzenia, nie jest jasne, czy w niniejszej sprawie można również mówić o dwóch kategoriach zwolnień oraz czy towary przywożone przez skarżącego w pierwszej instancji mogą być objęte drugą kategorią zwolnienia (to znaczy tą, która zależy od sposobu wykorzystania przywożonych towarów przez odbiorcę).

12 W świetle powyższego istnieją wątpliwości, czy przepisy prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że zawarte w art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 wyrażenie „przrządy lub aparatura naukowa” obejmuje znaczniki (lub etykiety) dla ryb przywiezione przez skarżącego w pierwszej instancji. Innymi słowy, istnieją wątpliwości, czy wyposażenie, które ze względu na swoją strukturę techniczną i samo działanie służy bezpośrednio samo w sobie jako środek badań naukowych, można uznać za „przrządy lub aparaturę naukową” w rozumieniu art. 46 lit. a) rozporządzenia nr 1186/2009 i sklasyfikować je w ramach kodu CN i kodu TARIC 3926 90 92 90, do których stosuje się

zwolnienie z należności celnych przywozowych, czy też, z drugiej strony, nie należy interpretować szeroko wyrażenia „przrządy lub aparatura naukowa” oraz biorąc pod uwagę, że za pomocą znaczników ryb przywiezionych przez skarżącego w pierwszej instancji nie wykonuje się konkretnych czynności, które zwykle wykonuje się za pomocą przrządów, znaczniki te należy sklasyfikować do podpozycji 3926 90 97 90, bez zwolnienia z należności celnych przywozowych.

13 W związku z tym Senāts uważa za konieczne zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z odesłaniem prejudycjalnym na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

### Sentencja

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [...] [odesłanie do krajowych przepisów proceduralnych] Senāts

### postanawia, co następuje

Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej przedkłada się następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy zawarte w art. 46 lit. a) rozporządzenia Rady (WE) nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych wyrażenie „przrządy lub aparatura naukowa” należy interpretować w ten sposób, że może ono obejmować wyposażenie, które ze względu na swoją strukturę techniczną i samo działanie służy bezpośrednio samo w sobie jako środek badań naukowych?

2) Czy 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, zmienionym rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) 2017/1925 z dnia 12 października 2017 r., należy interpretować w ten sposób, że podpozycja 3926 90 92 90 Nomenklatury scalonej może obejmować wykonane z tworzywa sztucznego znaczniki ryb?

Postępowanie zostaje zawieszono do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Od niniejszego postanowienia nie przysługuje środek zaskarżenia.

[...]

[podpisy]