

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 30 marca 2006 r. \*

W sprawie C-495/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 26 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

**A.C. Smits-Koolhoven**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, M. Ilešič i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

\* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: A. Tizzano,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 października 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A.C. Smits-Koolhoven przez C.H. Bouwmeester i B.S. Muliera, advocaten,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i D.J.M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa i C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291, str. 40).
  
- 2 Wniosek ten został złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Sąd Najwyższy Niderlandów) w ramach sporu między A.C. Smits-Koolhoven a Staatssecretaris van Financiën (minister finansów) dotyczącego poboru podatku akcyzowego od papierosów ziołowych.

### **Ramy prawne**

#### *Uregulowania wspólnotowe*

- 3 Wyroby tytoniowe podlegają podatkowi akcyzowemu zharmonizowanemu na poziomie wspólnotowym. Dyrektywa 95/59 zawiera definicje różnych kategorii produktów podlegających podatkowi akcyzowemu i określa sposoby jego obliczenia.

4 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy definiuje pojęcie „papierosy” w następujący sposób:

„Za papierosy uznaje się, co następuje:

- a) tytoń zrolowany nadający się do palenia w tej postaci, który nie jest cygarami ani cygaretkami w rozumieniu art. 3;
  
- b) tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w »tutkach« z bibuły papierosowej;
  
- c) tytoń zrolowany, który w drodze prostej nieprzemysłowej obróbki jest owijany w bibułę papierosową.

[...]”.

5 Pojęcie „tytoniu do palenia” jest zdefiniowane w art. 5 tej dyrektywy.

- 6 Artykuł 7 ust. 2 tej samej dyrektywy stanowi:

„Produkty składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria ustalone w art. 4 lub 5, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia.

Bez uszczerbku dla akapitu pierwszego, nie traktuje się jak wyrobów tytoniowych, produktów, które nie zawierają tytoniu i wykorzystywane są wyłącznie w celach medycznych”.

- 7 Dyrektywa Rady 65/65/EWG z dnia 26 stycznia 1965 r. dotycząca zbliżenia przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych dotyczących produktów leczniczych (Dz.U. L 22 z 1965, str. 369), zmieniona dyrektywą Rady 93/39/EWG z dnia 14 czerwca 1993 r. zmieniającą dyrektywy: 65/65/EWG, 75/318/EWG oraz 75/319/EWG w zakresie produktów leczniczych (Dz.U. L 214, str. 22, zwana dalej „dyrektywą 65/65”) definiuje w art. 1 pkt 2 pojęcie „produktu leczniczego” jako „każd[ą] substancj[ę] bądź kombinację substancji, oferowan[ą] do leczenia chorób lub zapobiegania im u ludzi i zwierząt” [tłumaczenie nieoficjalne] lub „każdą substancję lub kombinację substancji, która może być podawana ludziom bądź zwierzętom w celu postawienia diagnozy medycznej lub w celu przywrócenia, poprawienia czy modyfikacji fizjologicznych funkcji organizmu ludzkiego lub zwierzęcego” [tłumaczenie nieoficjalne].

### *Ustawodawstwo krajowe*

- 8 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. f) Wet op de accijns z dnia 31 października 1991 r. (niderlandzka ustawa o podatku akcyzowym, Stb. 1991, nr 561), od wyrobów tytoniowych pobiera się podatek akcyzowy.

- 9 Artykuł 64 ust. 1 tej ustawy, który transponuje do prawa niderlandzkiego art. 7 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 95/59, stanowi:

„W poszanowaniu warunków i ograniczeń, które zostaną określone w rozporządzeniu administracyjnym, udziela się zwolnienia z podatku akcyzowego w zakresie dopuszczenia do spożycia i przywozu następujących produktów:

[...]

f) papierosy i tytoń do palenia, które w całości składają się z substancji innych niż tytoń i w oczywisty sposób przeznaczone są dla celów medycznych”.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

- 10 W okresie wystąpienia okoliczności faktycznych A.C. Smits-Koolhoven (zwana dalej „skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym”) prowadziła sprzedaż hurtową, w celu dalszej sprzedaży detalicznej produktu zwanego „papierosami ziołowymi”. Chodziło o papierosy niezawierające tytoniu, składające się z ziół, głównie z rodziny wargowych.
- 11 Papierosy te składały się z substancji pozbawionych skutków medycznych i były sprzedawane bez recepty lekarza, jednak wyłącznie przez apteki i zielarnie. Na każdej paczce papierosów znajdowała się nalepka z napisem „lecznicze papierosy ziołowe”. Ponadto do produktu dołączona była ulotka przedstawiająca te papierosy jako

środek pomocniczy dla osób chcących rzucić palenie. Ulotka ta zatwierdzona była przez Keuringsraad Openlijke Aanprijzing Geneesmiddelen/Keuringsraad Aanprijzing Gezondheidsproducten (zwaną dalej „KOAG/KAG”), instytucję o charakterze niepaństwowym odpowiedzialną za sprawowanie nadzoru nad reklamą produktów leczniczych i zdrowotnych.

- 12 Od tych papierosów akcyza nie była płacona. W piśmie skierowanym do skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym w dniu 20 lipca 1995 r. organ administracji podatkowej podniósł, że papierosy ziołowe należy w zakresie poboru podatku akcyzowego uznać za papierosy i w następstwie, za wyroby tytoniowe, a ponieważ nie są one przeznaczone wyłącznie do użytku dla celów medycznych, nie powinny być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 64 ust. 1 lit. f) niderlandzkiej ustawy o podatku akcyzowym.
- 13 W konsekwencji w stosunku do skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym określono wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych za okres od 1 sierpnia 1995 r. do 15 czerwca 1999 r.
- 14 Ponieważ odwołanie skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym zostało oddalone, wystąpiła ona ze skargą do Gerechtshof te Leeuwarden (sąd apelacyjny w Leeuwarden). Sąd ten wyrokiem z dnia 5 sierpnia 2002 r. podtrzymał określenie wysokości podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych.
- 15 Uznawszy, że Gerechtshof te Leeuwarden przyjął zbyt wąską wykładnię pojęcia „dla celów medycznych”, które występuje w art. 64 ust. 1 lit. f) niderlandzkiej ustawy o podatku akcyzowym, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym złożyła

kasację do Hoge Raad der Nederlanden, który z kolei postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy papierosy ziołowe takiego gatunku, o który chodzi w niniejszej sprawie, co do których pewne jest, że nie zawierają substancji wywołujących skutek medyczny, ale są sprzedawane za pozwoleniem [KOAG/KAG] ze wzmianką „lecznicze papierosy ziołowe” jako środek pomocniczy dla osób chcących rzucić palenie, mieszczą się w zakresie wyłączenia, które art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 95/59/WE [...] przewiduje dla produktów wykorzystywanych wyłącznie w celach medycznych?”

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 16 W swoim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy dąży w istocie do uzyskania wyjaśnienia, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy 95/59 należy interpretować w ten sposób, że papierosy bez tytoniu, które nie zawierają substancji mających skutki medyczne, lecz które są prezentowane i wprowadzane do obrotu handlowego jako środek pomocniczy dla osób chcących rzucić palenie „wykorzystywane są wyłącznie w celach medycznych” w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu.
- 17 Na wstępie należy przypomnieć, że dyrektywa 95/59 wpisuje się w ramy polityki harmonizacji konstrukcji podatków akcyzowych od wyrobów tytoniowych, mającej na celu uniknięcie sytuacji, w której zakłóceniu uległaby konkurencja między różnymi kategoriami wyrobów tytoniowych należących do tej samej grupy (wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawie C-216/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-8921, pkt 18). W celu zapewnienia ich jednolitego stosowania, wykładnia pojęć tej dyrektywy powinna mieć charakter autonomiczny, oparty na brzmieniu tych przepisów, jak również na celach, którym służy ta dyrektywa (zob. podobnie wyrok



z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-389/02 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, Zb.Orz. str. I-3537, pkt 19).

- 18 W tym kontekście należy stwierdzić, że art. 7 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 95/59 ma na celu ustanowienie zasady ogólnej, zgodnie z którą produkty, choć składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, spełniające jednak kryteria ustalone w art. 4 lub 5 tej dyrektywy, traktowane są jako papierosy i tytoń do palenia. Zgodnie z art. 7 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy spod tej reguły wyłączone są jedynie produkty, które po pierwsze, nie zawierają tytoniu i po drugie, „wykorzystywane są wyłącznie w celach medycznych”. Akapit ten dokonuje zatem rozróżnienia między dwoma typami produktów, które nie zawierają tytoniu według tego, czy wykorzystywane są w takich celach czy też nie, przy tym tylko te pierwsze korzystają z wyłączenia.
- 19 Należy zatem ustalić kryteria pozwalające na rozróżnienie produktów wykorzystywanych wyłącznie w celach medycznych od produktów nie spełniających takiej funkcji, lub które nie są wykorzystywane wyłącznie w tym celu.
- 20 Mając na uwadze postanowienie odsyłające, wydaje się, że sąd krajowy zastanawia się nad wyborem jednego z dwóch kryteriów: składu papierosów albo sposobu ich prezentacji. Podczas gdy brak substancji wywołujących skutek medyczny w omawianych papierosach pozbawia je cechy wykorzystywania wyłącznie w celach medycznych, sposób ich prezentacji przemawia za uznaniem, iż są one wykorzystywane w tym celu.
- 21 Kryterium składu produktu można uznać za właściwe, a zatem za mogące stanowić o tym, czy są one wykorzystywane w celach medycznych. W rzeczywistości produkt zawierający substancje, których spalanie i wdychanie powoduje wystąpienie skutków medycznych w ludzkim organizmie można obiektywnie odróżnić na podstawie skutków, jakie on wywołuje, od produktu, który takich substancji nie zawiera.

- 22 Zatem, aby określić, czy produkt może być wykorzystywany w celach medycznych, należy zbadać czy nie zawiera on substancji, których spalanie i wdychanie powoduje wystąpienie naukowo uznanych skutków medycznych o charakterze leczniczym lub zapobiegawczym.
- 23 Bez wątplenia papierosy omawiane w postępowaniu przed sądem krajowym takich substancji nie zawierają.
- 24 Niemniej skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym utrzymuje, że nawet jeżeli substancje wywołujące skutki medyczne nie występują w papierosach ziołowych omawianych w postępowaniu przed sądem krajowym, to mogą one być wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych, ponieważ samo ich palenie może pomóc w przezwyciężeniu nałogu nikotynowego.
- 25 Jednakże przyjęcie takiej argumentacji wiązałoby się z uznaniem, że każdy papieros, który nie zawiera nikotyny, może być wykorzystywany wyłącznie w celach medycznych, a zatem może być spożywany jako produkt zastępczy, co byłoby najwyraźniej sprzeczne z celem i systematyką art. 7 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 95/59, które zostały przedstawione w pkt 18 tego wyroku. Nie można zatem przyjąć takiego argumentu.
- 26 Należy zatem ostatecznie zbadać, czy w takich okolicznościach prezentację papierosów można uznać za istotną dla stwierdzenia, czy papierosy są wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych, a zatem ustalenia, czy sposób ich prezentacji może stanowić kryterium pozwalające na odróżnienie papierosów, które są wykorzystywane wyłącznie do takich celów, od produktów, które nie mają takiego przeznaczenia lub w przypadku których takie przeznaczenie nie jest wyłączne.

- 27 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym podtrzymuje w tej kwestii, że należy uznać, iż omawiane papierosy były wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych, ponieważ za pozwoleniem KOAG/KAG przedstawia się je jako produkty posiadające właściwości lecznicze lub zapobiegawcze i są one wprowadzane do obrotu jako produkt leczniczy oraz postrzegane jako produkt leczniczy przez przeciętnie poinformowanego konsumenta.
- 28 Nie można przyjąć takiej argumentacji, ponieważ tego czy papierosy są wykorzystywane w celach medycznych nie można wywieść jedynie ze sposobu ich prezentacji, wprowadzania ich do obrotu lub sposobu, w jaki są one powszechnie postrzegane, nie pozbawiając znaczenia zasady ogólnej ustanowionej na mocy art. 7 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 95/59. W rzeczywistości wystarczyłoby zmienić prezentację lub sposób, w jaki produkt jest wprowadzany do obrotu, aby mógł on zostać objęty wyłączeniem przewidzianym w akapicie drugim tego przepisu, w następstwie czego w zakresie akcyzy skądinąd identyczne produkty traktowano by w sposób odmienny.
- 29 Ponadto cel i treść art. 7 ust. 2 akapit drugi odróżnia dyrektywę 95/59 od dyrektywy 65/65, która w art. 1 pkt 2 zawiera dwie alternatywne i uzupełniające się nawzajem definicje produktu leczniczego, odnoszące się z jednej strony, do jego „prezentacji”, z drugiej strony, do jego „funkcji” (zob. wyroki z dnia 30 listopada 1983 r. w sprawie 227/82 Van Bennekom, Rec. str. 3883, pkt 22 i z dnia 28 października 1992 r. w sprawie C-219/91 Ter Voort, Rec. str. I-5485, pkt 11).
- 30 W pierwszej kolejności, cel dyrektywy 65/65 służącej zasadniczo ochronie konsumenta poprzez zapewnienie ochrony zdrowia publicznego, stanowi uzasad-

nienie dla tak szerokiej definicji i ustanawia szeroki zakres jej stosowania. Zgodnie z tym, co stwierdził Trybunał w pkt 17 ww. wyroku w sprawie Van Bennekom, kryterium „prezentacji” wynikające z art. 1 pkt 2 akapitu pierwszego tej dyrektywy ma na celu objęcie jej zakresem nie tylko produktów leczniczych wywołujących rzeczywisty skutek terapeutyczny lub medyczny, lecz również produkty, których skuteczność nie jest wystarczająca lub których prezentacja nie odniosłaby skutku, jakiego konsumenci mieliby prawo się spodziewać, co ochroniłoby konsumenta nie tylko przed produktami leczniczymi, które mogłyby być szkodliwe dla zdrowia czy też toksyczne, lecz także przed różnymi produktami, które są stosowane zastępczo, zamiast odpowiadającym im środków leczniczych. Jednakże cel dyrektywy 95/59 wymieniony w pkt 17 tego wyroku jest inny i nie stanowi on uzasadnienia dla tak szerokiej definicji.

- 31 W drugiej kolejności, skoro art. 7 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 95/59 przewiduje odstępstwo od zasady ogólnej, należy go poddać ścisłej interpretacji i nie powinien on być stosowany w przypadku produktów, których sposób prezentacji świadczy o tym, że są one wykorzystywane w celach medycznych, przy czym prezentacji tej nie można wesprzeć za pomocą obiektywnych cech związanych z właściwościami tych produktów.
- 32 Z powyższego wynika, że samo rozważanie tematu prezentacji, wprowadzenia do obrotu lub sposobu, w jaki produkty są postrzegane, nie jest wystarczające do tego, aby produkt ten mógł być objęty wyłączeniem przewidzianym w art. 7 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 95/59.
- 33 Oceny tej nie zmienia fakt objęcia prezentacji papierosów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym pozwoleniem KOAG/KAG. W rzeczywistości jeżeli organ ten, czuwający w kontekście samoregulacji nad przestrzeganiem zasad etyki zawodowej w dziedzinie reklamy produktów leczniczych i wyrobów służących do ochrony zdrowia, zezwoli na stosowanie specyficznego rodzaju reklamy, pozwolenie to nie będzie się wiązać ze sprawdzeniem możliwości wykorzystywania danego produktu w celach wyłącznie medycznych i nie może być decydujące dla dokonania oceny właściwości leczniczych lub zapobiegawczych produktu.

- 34 Z powyższego wynika, że nie można uznać, iż papierosy pozbawione substancji wywołujących skutek medyczny mogą być wykorzystywane w celach medycznych.
- 35 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć w ten sposób, że art. 7 ust. 2 dyrektywy 95/59 należy interpretować tak, że papierosy bez tytoniu, które nie zawierają substancji wywołujących skutki medyczne, lecz są prezentowane i wprowadzane do obrotu jako środek pomocniczy dla osób chcących rzucić palenie, nie są „wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych” w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu.

### **W przedmiocie kosztów**

- 36 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych należy interpretować tak, że papierosy bez tytoniu, które nie zawierają substancji wywołujących skutki medyczne, lecz są prezentowane i wprowadzane do obrotu jako środek pomocniczy dla osób chcących rzucić palenie nie są „wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych” w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu.**

Podpisy