



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 16 września 2020 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Struktura i stawki podatków akcyzowych stosowanych do wyrobów tytoniowych – Dyrektywa 2011/64/UE – Artykuł 2 ust. 2 – Artykuł 5 ust. 1 – Pojęcie „wyrobów składających się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń” – Pojęcie „tytoniu do palenia” – Tytoń do fajek wodnych

W sprawie C-674/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (najwyższy sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 4 września 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 września 2019 r., w postępowaniu:

**„Skonis ir kvapas” UAB**

przeciwko

**Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

przy udziale:

**Vilniaus teritorinė muitinė,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský i N. Wahl (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu litewskiego – V. Kazlauskaitė-Švenčionienė i R. Butvydytė, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – M.J. Ruiz Sánchez, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

\* Język postępowania: litewski.

- w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, A. Homem, L. Inez Fernandes i N. Vitorino, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i C. Perrin, 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. 2 ust. 2 i art. 5 ust. 1 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24), a także niektórych przepisów Nomenklatury scalonej (zwanej dalej „CN”) 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), zmienionego rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r. (Dz.U. 2011, L 282, s. 1), rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r. (Dz.U. 2012, L 304, s. 1), rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1001/2013 z dnia 4 października 2013 r. (Dz.U. 2013, L 290, s. 1) oraz rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 r. (Dz.U. 2014, L 312, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Skonis ir kvapas” UAB a Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos (departamentem celnym ministerstwa finansów, Litwa) w przedmiocie wydanej przez to ministerstwo decyzji, po pierwsze, o określeniu zobowiązania podatkowego Skonis ir kvapas z tytułu podatku akcyzowego w wysokości 1 308 750,28 EUR oraz z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) od przywozu tytoniu do fajek wodnych przywiezionego i dopuszczonego do swobodnego obrotu w latach 2012–2015 – w wysokości 274 837,74 EUR oraz, po drugie, o nałożeniu grzywny w wysokości 158 359 EUR.

### **Ramy prawne**

#### ***Prawo Unii***

- 3 Motyw 2 dyrektywy 2011/64 stanowi:  
„Unijne przepisy podatkowe dotyczące wyrobów tytoniowych wymagają zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia, zgodnie z wymogiem art. 168 [TFUE], biorąc pod uwagę, że wyroby tytoniowe mogą być przyczyną poważnych problemów zdrowotnych i że Unia jest stroną Ramowej konwencji Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu. Należy uwzględnić istniejącą sytuację właściwą dla każdego z różnych rodzajów wyrobów tytoniowych”.
- 4 Artykuł 2 ust. 1 i 2 tej dyrektywy stanowi:  
„1. Do celów niniejszej dyrektywy wyroby tytoniowe oznaczają:  
a) papierosy;

- b) cygara i cygaretki;
- c) tytoń do palenia;
  - (i) tytoń drobno krojony do skręcania papierosów,
  - (ii) inny tytoń do palenia.

2. Wyroby składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w art. 3 lub art. 5 ust. 1, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia.

Niezależnie od akapitu pierwszego nie traktuje się jako wyrobów tytoniowych wyrobów, które nie zawierają tytoniu i które wykorzystywane są wyłącznie w celach medycznych”.

- 5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Do celów niniejszej dyrektywy tytoń do palenia oznacza:

- a) tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego;
- b) odpady tytoniowe, oddane do sprzedaży detalicznej, które nie są objęte art. 3 i art. 4 ust. 1, a nadają się do palenia. Do celów niniejszego artykułu za »odpady tytoniowe« uznaje się pozostałości liści tytoniu i produkty uboczne uzyskane podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych”.

### ***Prawo litewskie***

- 6 Zgodnie z art. 3 ust. 27 Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (litewskiej ustawy o podatku akcyzowym) z dnia 30 października 2001 r. (Žin. 2001, nr 98-3482), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej »ustawą o podatku akcyzowym«):

„»Tytoń do palenia« oznacza następujące wyroby:

- 1) tytoń, który został pocięty lub w inny sposób rozdrobniony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków i nadaje się do palenia bez dalszej przemysłowej obróbki;
- 2) odpady tytoniowe (pozostałości liści tytoniu i produkty uboczne uzyskane podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych), oddane do sprzedaży detalicznej, które nie są uznawane za [cygaro, cygaretkę lub papieros], o ile nadają się do palenia”.

- 7 Artykuł 3 ust. 35 tej ustawy stanowi:

„Wyroby składające się w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające inne kryteria [kwalifikacji jako cygaro lub cygaretkę] są traktowane jako cygaro lub cygaretkę”.

- 8 Artykuł 3 ust. 36 wspomnianej ustawy ma następujące brzmienie:

„Wyroby składające się w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w [art. 3 ust. 27 ustawy o podatku akcyzowym], są traktowane jako [...] tytoń do palenia. Przepisy te nie mają zastosowania do wyrobów niezawierających tytoniu przeznaczonych do użytku dla celów medycznych”.

- 9 Artykuł 31 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym przewiduje:

„Tytoń do palenia podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym w wysokości 54,16 EUR za kilogram produktu”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 10 Skonis ir kvapas jest spółką z siedzibą na Litwie zajmującą się między innymi sprzedażą detaliczną różnego rodzaju wyrobów tytoniowych.
- 11 W tym celu w latach 2012–2015 dokonała ona przywozu na Litwę tytoniu do fajek wodnych, pakowanego w paczkach 50 lub 250 gramów i składającego się z kilku substancji, a mianowicie z tytoniu (24%), syropu cukrowego (47%), gliceryny (27%), substancji aromatyzujących (2%) oraz sorbatu potasu (mniej niż gram na kilogram).
- 12 W zgłoszeniach skarżącej w postępowaniu głównym ów tytoń do fajek wodnych został zaklasyfikowany na podstawie obowiązującej wówczas CN w ramach kodu 2403 11 00 00 jako „tytoń do fajek wodnych” oraz w ramach dodatkowego kodu krajowego X203 jako „tytoń do palenia podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym według stawki określonej w art. 31 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym”.
- 13 Vilniaus teritorinė muitinė (regionalna służba celna w Wilnie, Litwa, zwana dalej „regionalną służbą celną”) dokonała weryfikacji elektronicznych zgłoszeń przywozowych przedstawionych przez skarżącą w postępowaniu głównym i stwierdziła, że waga netto zadeklarowanego tytoniu do fajek wodnych nie odpowiadała ani wskazaniom zawartym na fakturach, ani wskazaniom zawartym w listach pakunkowych. Skarżąca w postępowaniu głównym nie zadeklarowała bowiem całkowitej wagi netto przywożonego tytoniu do fajek wodnych, lecz jedynie wagę zawartego w nim tytoniu, czyli wagę jednego ze składników owego tytoniu do fajek wodnych.
- 14 Zdaniem regionalnej służby celnej na podstawie prawa krajowego należało uznać cały sporny wyrób, a nie tylko zawarty w nim tytoń, jako tytoń do palenia, podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym. W konsekwencji w sprawozdaniu z kontroli podatkowej określiła ona zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku akcyzowego należnego od skarżącej w postępowaniu głównym w wysokości 1 308 750,28 EUR oraz z tytułu podatku VAT od przywozu – w wysokości 274 837,74 EUR. Ponadto nakazała ona zapłatę odsetek za zwłokę w wysokości 512 513 EUR z tytułu podatku akcyzowego oraz w wysokości 43 532 EUR z tytułu podatku VAT, a także nałożyła grzywnę w wysokości 158 359 EUR.
- 15 Skarżąca w postępowaniu głównym zakwestionowała owo sprawozdanie z kontroli podatkowej, wnosząc skargę do departamentu celnego ministerstwa finansów, które decyzją z dnia 14 listopada 2017 r. potwierdziło wspomniane sprawozdanie i odmówiło uwzględnienia wniosku skarżącej w postępowaniu głównym o przyznanie ulgi w zakresie odsetek za zwłokę oraz grzywny.
- 16 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie od tej decyzji do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisji sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej). Organ ten potwierdził kwoty podatku akcyzowego i VAT ustalone w sprawozdaniu podatkowym, lecz przyznał skarżącej w postępowaniu głównym ulgę w zakresie odsetek za zwłokę.
- 17 Decyzja ta, jak również decyzje regionalnej służby celnej i departamentu celnego ministerstwa finansów były przedmiotem odwołania do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa), który wyrokiem z dnia 7 czerwca 2018 r. utrzymał je w mocy. Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła apelację od tego wyroku do sądu odsyłającego, Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (najwyższego sądu administracyjnego Litwy).

- 18 Po pierwsze, sąd odsyłający wskazuje, że powinien ustalić, czy art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, iż tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, składający się z tytoniu w 24% i innych substancji takich jak syrop cukrowy, gliceryna, substancje aromatyzujące i substancja konserwująca, należy uznać za „wyrób składający się w części z substancji innych niż tytoń” w rozumieniu tego przepisu.
- 19 Po drugie, wyjaśnia on, że należy do niego rozstrzygnięcie, czy w przypadku gdy tytoń zawarty w mieszance przeznaczonej do palenia, podobnie jak tytoń do fajek wodnych, spełnia kryteria określone w art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64, ową mieszkankę jako całość, niezależnie od innych wchodzących w jej skład substancji, należy uznać za tytoń do palenia.
- 20 Po trzecie, sąd odsyłający uważa, że w przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi przeczącej będzie on musiał odpowiedzieć na pytanie, czy aby zakwalifikować sporny w postępowaniu głównym tytoń do fajek wodnych jako tytoń do palenia dla celów jego opodatkowania podatkiem akcyzowym, należy zbadać, czy wyrób ten, wyprodukowany w drodze zmieszania tytoniu drobno krojonego z innymi ciekłymi substancjami oraz substancjami zazwyczaj sproszkowanymi, spełnia warunek określony w art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64.
- 21 Po czwarte, sąd odsyłający wyjaśnia, że w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie i odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i trzecie należałoby ustalić, czy przepisy CN dotyczące pozycji taryfowej 2403 należy interpretować w ten sposób, iż składników tytoniu do fajek wodnych takich jak syrop cukrowy, środki aromatyzujące lub gliceryna nie należy uważać za „namiastki tytoniu”.
- 22 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny, Litwa) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 2 ust. 2 dyrektywy [2011/64] należy interpretować w ten sposób, że tytoń do fajek wodnych, taki jak w niniejszej sprawie [tj. składający się z tytoniu (do 24%), syropu cukrowego, gliceryny, środków aromatyzujących i substancji konserwującej], należy traktować jako »wyrób składający się w części z substancji innych niż tytoń« w rozumieniu tego przepisu?
- 2) Czy art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64 należy interpretować – w tym także wówczas, gdy uregulowanie to należy interpretować w związku z art. 2 ust. 2 tej dyrektywy – w ten sposób, że w przypadku gdy tytoń zawarty w mieszance przeznaczonej do palenia, którą w niniejszej sprawie jest tytoń do fajek wodnych (sporny w rozpatrywanej sprawie wyrób), spełnia kryteria określone w art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64, całą tę mieszkankę należy uznać za tytoń do palenia, niezależnie od faktu, iż zawiera ona także inne substancje?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie, czy art. 2 ust. 2 lub art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, że za »tytoń do palenia« w rozumieniu tej dyrektywy uważa się wszelki wyrób, taki jak ten będący przedmiotem sporu [w postępowaniu głównym], wyprodukowany w drodze zmieszania tytoniu drobno krojonego z innymi ciekłymi i zazwyczaj sproszkowanymi substancjami (syropem cukrowym, gliceryną, środkami aromatyzującymi i substancją konserwującą)?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie oraz udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i trzecie, czy przepisy [CN] dotyczące pozycji 2403 należy interpretować w ten sposób, że substancji występujących w składzie tytoniu do fajek wodnych takich jak (1) syrop cukrowy, (2) środki aromatyzujące lub (3) gliceryna nie należy uważać za »namiastki tytoniu«?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego***

- 23 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 i 5 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, że tytoń do fajek wodnych, składający się z tytoniu w 24%, oraz inne substancje takie jak syrop cukrowy, gliceryna, substancje aromatyzujące i substancja konserwująca, należy zakwalifikować jako „wyrób składający się w części z substancji innych niż tytoń” oraz „tytoń do palenia” w rozumieniu wspomnianych przepisów, i w związku z tym należy go uznać w całości za tytoń do palenia, podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym od wyrobów tytoniowych, i to niezależnie od faktu, iż zawiera on także inne substancje.
- 24 Na wstępie należy zaznaczyć w tym względzie, że przepisy dyrektywy 2011/64 nie dotyczą wyraźnie tytoniu do fajek wodnych.
- 25 Jednakże art. 2 ust. 1 dyrektywy 2011/64, w celach związanych z jej stosowaniem, definiuje pojęcie „wyrobów tytoniowych” i dzieli wyroby tytoniowe będące przedmiotem harmonizacji na podstawie wspomnianej dyrektywy na trzy kategorie, z których pierwsza obejmuje papierosy, druga – cygara i cygaretki, a trzecia – tytoń do palenia. Wyroby objęte każdą z tych kategorii zostały zdefiniowane w art. 3–5 dyrektywy 2011/64 według ich cech własnych.
- 26 Ponadto zgodnie z art. 2 ust. 2 tej dyrektywy wyroby składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, lecz poza tym spełniające kryteria określone w art. 3 lub art. 5 ust. 1, są traktowane jako papierosy i tytoń do palenia. Co więcej, ten ostatni przepis definiuje pojęcie „tytoniu do palenia”.
- 27 Co się tyczy, w pierwszej kolejności, wykładni art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64 i pojęcia „wyrobów złożonych w części z substancji innych niż tytoń” w rozumieniu tego przepisu, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w celu zapewnienia ich jednolitego stosowania, wykładnia pojęć dyrektywy 2011/64 powinna mieć charakter autonomiczny, oparty na brzmieniu omawianych przepisów, jak również na systematyce owej dyrektywy i na celach, którym ona służy (wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 W odniesieniu do brzmienia art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64 prawodawca Unii nie sprecyzował charakteru substancji innych niż tytoń, o których mowa w tym przepisie, w związku z czym pojęcie „wyrobów złożonych w części z substancji innych niż tytoń” nie wyklucza żadnej substancji, która może być mieszana z tytoniem, ani nie wymaga, aby tytoń był mieszany z określonymi substancjami.
- 29 Jeśli chodzi o systematykę art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64, należy podkreślić, że akapit pierwszy tego przepisu ma na celu ustanowienie zasady ogólnej, zgodnie z którą wyroby, choć składające się w całości lub w części z substancji innych niż tytoń, spełniające jednak kryteria ustalone w art. 3 i art. 5 ust. 1 tej dyrektywy, traktowane są jako papierosy i tytoń do palenia. Zgodnie z art. 2 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2011/64 z tej reguły wyłączone są jedynie wyroby, które po pierwsze, nie zawierają tytoniu i po drugie, są wykorzystywane wyłącznie w celach medycznych (zob. analogicznie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, pkt 18).
- 30 Wynika z tego, że wyrób może wchodzić w zakres stosowania tej dyrektywy i podlegać podatkowi akcyzowemu od wyrobów tytoniowych, przy czym nie musi składać się jednak wyłącznie z tytoniu.
- 31 W odniesieniu do celów dyrektywy 2011/64, jak wynika z jej art. 1, akt ten ma na celu ustanowienie ogólnych zasad harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który państwa członkowskie nakładają na wyroby tytoniowe. Dyrektywa 2011/64 wchodzi więc w zakres uregulowań podatkowych

Unii mających zastosowanie do wyrobów tytoniowych, które to uregulowania, w myśl motywu 2 tej dyrektywy, mają na celu w szczególności zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równocześnie wysokiego poziomu ochrony zdrowia (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2014 r., *Yesmoke Tobacco*, C-428/13, EU:C:2014:2263, pkt 23, 35, 36; a także z dnia 6 kwietnia 2017 r., *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 17).

- 32 W celu zapewnienia, z jednej strony, prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i równych warunków konkurencji w sektorze tytoniu, oraz z drugiej strony, wysokiego poziomu ochrony zdrowia ludzkiego, wszystkie wyroby tytoniowe nadające się do palenia należy traktować jako papierosy i tytoń do palenia. Wyroby takie konkurują bowiem na rynku z papierosami i tytoniem do palenia i mogą być objęte polityką ochrony zdrowia w zakresie walki ze spożywaniem tytoniu.
- 33 Zresztą zgodnie z art. 2 pkt 13 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylającej dyrektywę 2001/37/WE (Dz.U. 2014, L 127, s. 1) tytoń do fajek wodnych jest uważany za tytoń do palenia.
- 34 Ponadto w zakresie, w jakim zgodnie z aktami, którymi dysponuje Trybunał, ogrzewanie i spalanie wszystkich substancji składających się na tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, generuje dym do wdychania, kwalifikacja taka ma do niego zastosowanie.
- 35 Z powyższego wynika, że pojęcie „wyrobu składającego się w części z substancji innych niż tytoń” w rozumieniu art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, iż obejmuje ono tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, składający się z tytoniu syropu cukrowego, gliceryny, substancji aromatyzujących i substancji konserwujących.
- 36 Co się tyczy, w drugiej kolejności, brzmienia art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64, należy podkreślić, że do celów kwalifikacji „tytoniu do palenia” przepis ten wymaga łącznego spełnienia dwóch przesłanek, mianowicie po pierwsze, aby tytoń był pocięty lub w inny sposób podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków, a po drugie, aby nadawał się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego.
- 37 W odniesieniu do pierwszej przesłanki, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że tytoń do fajek wodnych będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest tytoniem, który został pocięty lub w inny sposób podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków, czego sprawdzenie należy jednak do sądu odsyłającego.
- 38 Jeśli chodzi o drugą przesłankę, to tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, nadaje się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego.
- 39 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wyjaśnił już, iż nie stanowi „przetwarzania przemysłowego” prosta obróbka, dzięki której niegotowy wyrób z tytoniu ma nadawać się do palenia oraz że pojęcie to powszechnie oznacza przetwarzanie, zazwyczaj na dużą skalę, w standaryzowany sposób surowców w dobra materialne (wyrok z dnia 6 kwietnia 2017 r., *Eko-Tabak*, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 30–32).
- 40 Otóż tytoń do fajek wodnych jest wyrobem, który do palenia nie wymaga żadnego przetwarzania w standaryzowany sposób surowców w dobra materialne.
- 41 Tak więc tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, może spełnić dwie kumulatywne przesłanki, o których mowa w art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64, konieczne do zakwalifikowania go jako „tytoń do palenia”.

- 42 Co się tyczy kwestii, czy tytoń do fajek wodnych, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, powinien w całości i niezależnie od substancji innych niż tytoń, które wchodzi w jego skład, zostać uznany za tytoń do palenia, należy podkreślić, że – jak słusznie podniosły Komisja Europejska i rząd portugalski – dyrektywa 2011/64 traktuje w całości wyroby składające się w części z substancji innych niż tytoń jako tytoń do palenia, nie przewidując rozróżnienia pomiędzy tymi różnymi substancjami ani opodatkowania wyłącznie tytoniu zawartego w tych wyrobach.
- 43 Z art. 7–12 tej dyrektywy wynika zatem, że kwota podatku akcyzowego od papierosów nie jest ustalana w oderwaniu od substancji i elementów innych niż tytoń wchodzący w skład papierosów.
- 44 Podobnie prawodawca Unii w żaden sposób nie przewidział w odniesieniu do wyrobów tytoniowych innych niż papierosy, o których mowa w art. 13 i 14 dyrektywy 2011/64, wyłączenia od opodatkowania podatkiem akcyzowym tych wyrobów wagi substancji innych niż tytoń.
- 45 Wreszcie wszystkie substancje składające się na tytoń do fajek wodnych są ogrzewane i spalane jako części składowe jednego i tego samego wyrobu. W związku z tym do celów dyrektywy 2011/64 należy uznać taki wyrób w całości za tytoń do palenia, podlegający jako taki opodatkowaniu podatkiem akcyzowym od wyrobów tytoniowych.
- 46 Wynika z tego, że art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku, gdy tytoń zawarty w mieszance przeznaczonej do palenia, taki jak tytoń do fajek wodnych, spełnia warunki określone w tym przepisie, mieszkankę taką należy w całości, niezależnie od substancji innych niż tytoń, które wchodzi w jej skład, uznać za tytoń do palenia.
- 47 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 2 i 5 dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, iż tytoń do fajek wodnych, składający się z tytoniu w 24% oraz innych substancji, takich jak syrop cukrowy, gliceryna, substancje aromatyzujące i substancja konserwująca, należy zakwalifikować jako „wyrób składający się w części z substancji innych niż tytoń” oraz „tytoń do palenia” w rozumieniu wspomnianych przepisów, i w związku z tym należy go uznać w całości i niezależnie od substancji innych niż tytoń, które wchodzi w jego skład, za tytoń do palenia, podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym od wyrobów tytoniowych.

### ***W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego***

- 48 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytania pierwsze i drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

### ***W przedmiocie kosztów***

- 49 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 2 i 5 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych należy interpretować w ten sposób, że tytoń do fajek wodnych, składający się z tytoniu w 24% oraz innych substancji, takich jak syrop cukrowy, gliceryna, substancje aromatyzujące i substancja konserwująca, należy zakwalifikować jako „wyrób składający się w części z substancji innych niż tytoń” oraz „tytoń do palenia”**

**w rozumieniu wspomnianych przepisów, i w związku z tym należy go uznać w całości i niezależnie od substancji innych niż tytoń, które wchodzi w jego skład, za tytoń do palenia, podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym od wyrobów tytoniowych.**

Podpisy