Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 11 kwietnia 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Struktura i stawki podatków akcyzowych stosowanych do wyrobów tytoniowych – Dyrektywa 2011/64/UE – Artykuł 4 ust. 1 lit. a) – Pojęcie „cygar lub cygaretek” – Tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu częściowo pokrytym dodatkową papierową warstwą

W sprawie C-638/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 2 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 listopada 2017 r., w postępowaniu wszczętym przez:

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

przy udziale

**„Skonis ir kvapas” UAB,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 listopada 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „Skonis ir kvapas” UAB przez P. Markovasa i R. Daugėlę, advokatai,

– w imieniu rządu litewskiego przez D. Stepanienė, R. Krasuckaitė i D. Kriaučiūnasa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i S. Eisenberg, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P.G. Marronego, avvocato dello Stato,

* Język postępowania: litewski.

– w imieniu rządu węgierskiego przez G. Koósa i Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Perrin i J. Jokubauskaitė, działające 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. 4 ust. 1 dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek podatku akcyzowego stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24).

2 Wniosek ów został złożony w ramach postępowania wszczętego przez Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajową inspekcję podatkową przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwaną dalej „krajową inspekcją podatkową") w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego „Skonis ir kvapas" UAB z tytułu opodatkowania wyrobów tytoniowych importowanych przez tę spółkę na Litwę.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

*Dyrektywa 2011/64*

3 Zgodnie z motywami 4 i 8 dyrektywy 2011/64:

„(4) Różne rodzaje wyrobów tytoniowych, rozróżnianych według ich cech oraz według sposobu ich użycia, powinny zostać zdefiniowane.

[…]

(8) W interesie jednolitego i sprawiedliwego opodatkowania należy ustanowić definicję papierosów, cygar i cygaretek oraz innego tytoniu do palenia w taki sposób, aby, odpowiednio: tytoń zrolowany, który w zależności od jego długości można uznać za dwa papierosy lub większą ich liczbę, był traktowany do celów podatku akcyzowego jako dwa papierosy lub większa ich liczba; rodzaj cygara, który jest podobny pod wieloma względami do papierosa, był traktowany do celów podatku akcyzowego jako papieros; tytoń do palenia, który jest podobny pod wieloma względami do tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów, był traktowany do celów podatku akcyzowego jako tytoń drobno krojony, a odpady tytoniowe zostały wyraźnie zdefiniowane […]".

4 Artykuł 1 tej dyrektywy przewiduje:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady ogólne harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który jest nakładany przez państwa członkowskie na wyroby tytoniowe".

5 Artykuł 2 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„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”.

6 Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy 2011/64 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy papierosy oznaczają:

a) tytoń zrolowany nadający się do palenia w tej [takiej] postaci, który nie jest cygarem ani cygaretką w rozumieniu art. 4 ust. 1;

[…]”.

7 Artykuł 4 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy za cygara lub cygaretki uznaje się następujące wyroby, jeśli mogą one być [palone w takiej postaci] oraz, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykłe oczekiwania konsumentów, są przeznaczone wyłącznie do palenia w tej [takiej] postaci:

a) tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu;

b) tytoń zrolowany z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu, w normalnym kolorze cygara, z odtworzonego tytoniu pokrywającym wyrób w całości, w stosownych przypadkach łącznie z filtrem, ale nie ustnik – w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga jednej sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 g i nie więcej niż 10 g, a obwód równy co najmniej jednej trzeciej [w co najmniej jednej trzeciej] długości wynosi nie mniej niż 34 mm.

[…]”.

*Noty wyjaśniające do CN*

8 Noty wyjaśniające do Nomenklatury scalonej Unii Europejskiej, ze zmianami (Dz.U. 2013, C 210, s. 3, zwane dalej „notami wyjaśniającymi do CN”), dotyczące podpozycji 2402 10 00, zatytułowanej „Cygara, nawet [również] z obciętymi końcami, i cygaretki, zawierające tytoń”, stanowią:

„Cygara, cygara z obciętymi końcami i cygaretki są zrolowanym tytoniem, który może być palony, oraz biorąc pod uwagę ich właściwości, są wyłącznie przeznaczone do palenia w stanie, w jakim występują, posiadające:

a) zewnętrzną pokrywę [zewnętrzne owinięcie] z naturalnego tytoniu, pokrywającą [pokrywające] całkowicie wyrób, tam gdzie właściwe włącznie z filtrem (ale bez żadnej dalszej warstwy częściowo okrywającej zewnętrzną pokrywę [zewnętrzne owinięcie]), ale nie [ustnik] w przypadku cygar z końcówką [ustnikiem] […]”.

### *Prawo litewskie*

9 Zgodnie z art. 3 ust. 10 Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (litewskiej ustawy o podatku akcyzowym), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym"):

„Za cygara lub cygaretki uznaje się następujące wyroby:

1) tytoń zrolowany przeznaczony do palenia, o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu;

2) tytoń zrolowany przeznaczony do palenia, z poszarpanym, wymieszanym wkładem, owinięty liściem tytoniu, w normalnym kolorze cygara, z odtworzonego tytoniu pokrywającym wyrób w całości, w stosownych przypadkach łącznie z filtrem, ale nie ustnik – w przypadku cygar z ustnikiem, gdzie waga jednej sztuki, wyłączając filtr lub ustnik, wynosi nie mniej niż 2,3 g i nie więcej niż 10 g, a obwód w co najmniej jednej trzeciej długości wynosi nie mniej niż 34 mm".

10 Artykuł 3 ust. 11 ustawy o podatku akcyzowym przewiduje:

„Za papierosy uznaje się następujące wyroby:

1) tytoń zrolowany przeznaczony do palenia, inny niż cygara czy cygaretki określone w ust. 10 niniejszego artykułu;

[…]".

### Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11 Od 1 września 2013 r. do 17 kwietnia 2015 r. spółka Skonis ir kvapas importowała na Litwę wyroby tytoniowe, które zgłosiła w skomputeryzowanym systemie kontroli przemieszczania wyrobów akcyzowych jako należące do kategorii cygar lub cygaretek.

12 W wyniku kontroli podatkowej spółki Skonis ir kvapas krajowa inspekcja podatkowa uznała na podstawie ustaleń laboratorium celnego, że zgłoszone wyroby nie odpowiadają definicji cygar lub cygaretek przewidzianej w art. 3 ust. 10 ustawy o podatku akcyzowym i że należy je traktować jako papierosy w rozumieniu art. 3 ust. 11 tej ustawy. Zgodnie bowiem z ustaleniami tego laboratorium owe wyroby, składające się ze zrolowanego poszarpanego tytoniu o długości 87 mm i szerokości 8 mm, z filtrem, o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, pokryte były ponadto, na poziomie filtra, dodatkową papierową warstwą.

13 W związku z tym decyzją z dnia 21 września 2015 r. krajowa inspekcja podatkowa obciążyła spółkę Skonis ir kvapas dodatkowym zobowiązaniem z tytułu podatku akcyzowego wraz z odsetkami za zwłokę oraz nałożyła na tę spółkę grzywnę akcyzową.

14 Spółka Skonis ir kvapas wniosła do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji do spraw sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, zwanej dalej „komisją do spraw sporów podatkowych") odwołanie od tej decyzji. Komisja do spraw sporów podatkowych uwzględniła odwołanie i uchyliła rzeczoną decyzję.

15 Skarga złożona przez krajową inspekcję podatkową na decyzję komisji do spraw sporów podatkowych została oddalona orzeczeniem Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa) z dnia 2 czerwca 2016 r.

16 Sąd odsyłający, do którego krajowa inspekcja podatkowa wniosła skargę kasacyjną, uważa, że rozstrzygnięcie sporu zależy od wykładni art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/64. Zastanawia się on w szczególności nad tym, czy okoliczność, że zewnętrzne owinięcie z tytoniu naturalnego lub odtworzonego pokrywające tytoń zrolowany jest częściowo pokryte dodatkową papierową warstwą, ma znaczenie dla zaklasyfikowania tego tytoniu zrolowanego do kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu tego przepisu.

17 Z jednej strony bowiem skoro przepis ten przewiduje, że tytoń zrolowany należy do kategorii cygar lub cygaretek, jeśli posiada zewnętrzne owinięcie z tytoniu naturalnego lub odtworzonego, można by uznać, że obecność na części tego owinięcia dodatkowej papierowej warstwy nie wpływa na rzeczoną klasyfikację.

18 Jednak z drugiej strony wyraz „zewnętrzne" użyty do określenia owinięcia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/64, wskazuje na podstawowe znaczenie tego owinięcia znajdującego się po zewnętrznej stronie wyrobu tytoniowego, ponieważ owinięcie to jest widoczne dla konsumenta. Twierdzenie to potwierdzałaby część zdania „owinięty […], w normalnym kolorze cygara", znajdująca się w art. 4 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy. W konsekwencji okoliczność, że część zewnętrznego owinięcia pokrywa papierowa warstwa, mogłaby spowodować, że dane wyroby nie podlegałyby kategorii cygar lub cygaretek, gdyż nie posiadałyby jednej z cech przewidzianych w owej dyrektywie.

19 Ponadto zgodnie z motywem 4 dyrektywy 2011/64 akt ten rozróżnia różne rodzaje wyrobów tytoniowych według sposobu ich użycia. Co więcej, w motywie 8 owej dyrektywy przewidziano między innymi, że rodzaj cygara, które jest podobne pod wieloma względami do papierosa, należy traktować jako papieros. Tymczasem zastosowanie papierowej warstwy pokrywającej owinięcie z naturalnego tytoniu na poziomie filtra sprawiłoby, że rozpatrywane w postępowaniu głównym wyroby byłyby wizualnie podobne do zwykłych papierosów z filtrem.

20 Sąd odsyłający zauważa także, iż noty wyjaśniające do CN wyraźnie wskazują, że wyroby uznane za cygara muszą posiadać zewnętrzne owinięcie z naturalnego tytoniu, pokrywające całkowicie wyrób, tam gdzie właściwe, włącznie z filtrem, ale bez żadnej dalszej warstwy częściowo okrywającej zewnętrzne owinięcie.

21 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 4 ust. 1 dyrektywy [2011/64] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »cygar lub cygaretek« obejmuje (lub nie) przypadki, w których część owinięcia z naturalnego lub odtworzonego tytoniu jest dodatkowo pokryta inną zewnętrzną (papierową) warstwą, tak jak w rozpatrywanej sprawie? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie istotne jest to, że użycie papieru jako dodatkowej warstwy w zewnętrznym owinięciu wyrobu tytoniowego (w miejscu filtra) powoduje jego wizualne podobieństwo do papierosa?".

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że w art. 4 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2011/64 rozróżnia, odpowiednio, tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu i tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z tytoniu odtworzonego. Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika zaś, że rozpatrywane w postępowaniu głównym wyroby są w całości pokryte, włącznie z filtrem, owinięciem z naturalnego tytoniu.

24 Należy zatem uznać, iż poprzez swoje pytanie sąd odsyłający pyta w istocie, czy art. 4 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wyroby tytoniowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, których część owinięcia zewnętrznego jest pokryta, na poziomie filtra, dodatkową papierową warstwą, co może prowadzić do wizualnego podobieństwa tych wyrobów do papierosów, wchodzą w zakres kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu tego przepisu.

25 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 (zob. analogicznie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Smits-Koolhoven, C-495/04, EU:C:2006:218, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 – przepis ów stanowi tylko, że za cygara lub cygaretki uznaje się tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, jeśli może być palony w takiej postaci oraz, biorąc pod uwagę jego właściwości i zwykłe oczekiwania konsumentów, jest przeznaczony wyłącznie do palenia w takiej postaci. Należy zatem uznać, że z brzmienia tego przepisu wynika, iż tytoń zrolowany, który jest pokryty zewnętrznym owinięciem z naturalnego tytoniu, wchodzi co do zasady w zakres kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu tego przepisu.

27 W drugiej kolejności, co się tyczy systematyki owej dyrektywy, należy zauważyć, że art. 3 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy kwalifikuje jako papierosy tytoń zrolowany nadający się do palenia w takiej postaci, który nie jest cygarem ani cygaretką w rozumieniu art. 4 ust. 1 rzeczonej dyrektywy. Jak przypomniano w pkt 23 niniejszego wyroku, ten ostatni przepis dotyczy zarówno tytoniu zrolowanego o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, jak i tytoniu zrolowanego o zewnętrznym owinięciu z tytoniu odtworzonego.

28 Wynika stąd przede wszystkim, że materiał, z którego zrobione jest to zewnętrzne owinięcie, stanowi podstawowe kryterium, ma podstawie którego dyrektywa 2011/64 dokonuje rozróżnienia pomiędzy kategorią cygar lub cygaretek a kategorią papierosów.

29 Następnie należy zauważyć, że do celów klasyfikowania do kategorii cygar lub cygaretek art. 4 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy zawiera jedynie wzmiankę o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, podczas gdy art. 4 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy, poza odniesieniem się do zewnętrznego owinięcia z odtworzonego tytoniu, przewiduje dodatkowe cechy, dotyczące w szczególności wagi i rozmiaru tytoniu zrolowanego oraz koloru tego owinięcia.

30 Jak podniosły rząd litewski i Komisja Europejska w uwagach na piśmie, a także podczas rozprawy, wzrost tendencji w zakresie wizualnego upodabniania wyrobów o owinięciu z tytoniu odtworzonego do papierosów wyjaśnia, dlaczego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/64 przewidziano dodatkowe cechy, których celem jest zapewnienie, by do celów ich opodatkowania wyroby objęte wskazanym przepisem wystarczająco różniły się od papierosów.

31 Wynika stąd, iż art. 4 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy, w świetle systematyki tego aktu, należy interpretować w ten sposób, że co do zasady z uwagi na obecność zewnętrznego owinięcia z naturalnego tytoniu rozpatrywane wyroby wchodzą w zakres kategorii cygar lub cygaretek.

32 Należy jednak sprawdzić, czy obecność dodatkowej papierowej warstwy na poziomie filtra może podważyć taką klasyfikację do celów rzeczonej dyrektywy.

33 Należy w tym względzie zauważyć, że przewidziana w art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/64 definicja kategorii cygar lub cygaretek wskazuje także, iż rozpatrywane wyroby mogą wchodzić w zakres tej kategorii, jeśli mogą być palone w takiej postaci oraz, biorąc pod uwagę ich właściwości i zwykłe oczekiwania konsumentów, są przeznaczone wyłącznie do palenia w takiej postaci.

34 W związku z tym wyroby takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym nie mogą wchodzić w zakres kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu owej dyrektywy, w przypadku gdy, mimo że składają się z tytoniu zrolowanego o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, nie są one przeznaczone, z uwagi na ich właściwości i zwykłe oczekiwania konsumentów, do palenia w takiej postaci.

35 W tym względzie z przedstawionych Trybunałowi uwag na piśmie oraz z dyskusji, jaka miała miejsce podczas rozprawy, wynika, że dla konsumentów zewnętrzne owinięcie z naturalnego tytoniu nadaje pokrytemu nim tytoniowi zrolowanemu aspekt wizualny, szybkość wypalania i smak przy paleniu, które odróżniają go od papierosów.

36 W przypadku gdy tak jak w odniesieniu do wyrobów rozpatrywanych w postępowaniu głównym dodatkowa papierowa warstwa pokrywa jedynie filtr i nie obejmuje konsumowanej części wyrobu, tej dodatkowej warstwy nie można uznać za podważającą fakt, że wyroby takie mają być palone w niezmienionej postaci.

37 Obecność takiej dodatkowej papierowej warstwy nie uzasadnia więc kwestionowania zaklasyfikowania wyrobów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym do kategorii cygar lub cygaretek, jako że wyroby te spełniają kryteria przewidziane w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64.

38 W trzeciej kolejności – wykładnię taką potwierdzają cele, jakim służy rzeczona dyrektywa. W tym zakresie, jak wynika z art. 1 rzeczonej dyrektywy, akt ten ma na celu ustanowienie ogólnych zasad harmonizacji struktury i stawek podatku akcyzowego, który państwa członkowskie nakładają na wyroby tytoniowe. W tym celu motyw 4 owej dyrektywy stanowi, że należy zdefiniować różne rodzaje wyrobów tytoniowych, rozróżniane według ich cech oraz według sposobu ich użycia.

39 Ponadto, jak wskazano w istocie w motywie 8 dyrektywy 2011/64, w interesie jednolitego i sprawiedliwego opodatkowania należy ustanowić definicję papierosów, cygar i cygaretek oraz innego tytoniu do palenia w taki sposób, aby wyroby, które są pod wieloma względami podobne do wyrobów objętych ową dyrektywą, były traktowane jak te wyroby.

40 Aby osiągnąć te cele, wspomniana dyrektywa z jednej strony dokonuje w swym art. 2 ust. 1 klasyfikacji wyrobów tytoniowych objętych harmonizacją określoną przez rzeczoną dyrektywę według trzech kategorii: pierwsza kategoria obejmuje papierosy, druga – cygara i cygaretki, a trzecia – tytoń do palenia, a z drugiej strony definiuje w swych art. 3–5 wyroby objęte każdą z tych kategorii według ich cech własnych.

41 W niniejszej sprawie z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że dodatkowa papierowa warstwa pokrywająca wyroby takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym może prowadzić do ich wizualnego podobieństwa do papierosów. Rządy litewski, niemiecki i włoski wnioskują stąd, że aby osiągnąć cele określone w motywie 8 dyrektywy 2011/64, na potrzeby tej dyrektywy należy uznać takie wyroby za papierosy. Nie można jednak zgodzić się z taką wykładnią.

42 Przede wszystkim o ile motyw 8 dyrektywy 2011/64, który przewiduje, że rodzaj cygara, który jest podobny pod wieloma względami do papierosa, musi być traktowany jak papieros, pozwala na wyjaśnienie przewidzianych w art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 tej dyrektywy kryteriów odróżnienia papierosów od cygara lub cygaretki, o tyle motyw ów nie może uzasadniać odrzucania definicji przyjętych przez prawodawcę Unii do celów klasyfikowania wyrobów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

43 Następnie, jak wynika z motywów 4 i 8 rzeczonej dyrektywy, realizowane przez tę dyrektywę cele wymagają, aby różne kategorie wyrobów tytoniowych zostały zdefiniowane na podstawie kryteriów odnoszących się do ich cech i sposobu ich użycia, takich jak przywołane w odniesieniu do cygar lub cygaretek w pkt 26 i 28 niniejszego wyroku.

44 Przyznanie na podstawie motywu 8 dyrektywy 2011/64 ocenie dotyczącej jedynie wizualnego podobieństwa wyrobów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym do papierosów pierwszeństwa przed kryteriami wyraźnie ustanowionymi w art. 4 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy byłoby zatem z pewnością niekorzystne dla realizowania celów, do których osiągnięcia dąży rzeczona dyrektywa.

45 Ponadto zaklasyfikowania wyrobów takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym do kategorii cygar lub cygaretek na potrzeby dyrektywy 2011/64 nie mogą podważać noty wyjaśniające do CN, które wyraźnie przewidują, że cygara i cygaretki stanowią tytoń zrolowany o zewnętrznym owinięciu z naturalnego tytoniu, pokrywającym całkowicie wyrób, ale bez żadnej dalszej warstwy częściowo okrywającej zewnętrzne owinięcie.

46 Jak zauważyła Komisja w uwagach na piśmie, te noty wyjaśniające nie mogą bowiem mieć jakiegokolwiek wpływu na definicję cygar lub cygaretek w rozumieniu dyrektywy 2011/64, ponieważ w odróżnieniu od innych dyrektyw dotyczących niektórych wyrobów akcyzowych, takich jak dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. 2003, L 283, s. 51), dyrektywa 2011/64 nie zawiera odesłania do kodów Nomenklatury scalonej dla celów definiowania wyrobów tytoniowych, które wchodzą w jej zakres stosowania.

47 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 należy interpretować w ten sposób, że wyroby tytoniowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, których część owinięcia zewnętrznego jest pokryta, na poziomie filtra, dodatkową papierową warstwą, co może prowadzić do wizualnego podobieństwa tych wyrobów do papierosów, wchodzą w zakres kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu tego przepisu.

## W przedmiocie kosztów

48 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek podatku akcyzowego stosowanych do wyrobów tytoniowych należy interpretować w ten sposób, że wyroby tytoniowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, których część owinięcia zewnętrznego jest pokryta, na poziomie filtra, dodatkową papierową warstwą, co może prowadzić do wizualnego podobieństwa tych wyrobów do papierosów, wchodzą w zakres kategorii cygar lub cygaretek w rozumieniu tego przepisu.**

Podpisy