WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 10 listopada 2005 r. *

W sprawie C-197/04

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 30 kwietnia 2004 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez K. Grossa, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez C.D. Quassowskiego, A. Tiemann oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič i E. Levits (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: F.G. Jacobs,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 maja 2005 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 14 lipca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich w skardze wniosła do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec poprzez zastosowanie do zrolowanego tytoniu sprzedawanego pod nazwą „West Single Packs" stawki podatku nakładanego na tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na [obciążających] spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 291, str. 40) oraz art. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady nr 92/79/EWG z dnia

19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. L 316, str. 8).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Zgodnie z czternastym motywem dyrektywy 95/59 „tytoń zrolowany nadający się do palenia po prostej obróbce powinien również zostać uznany za papierosy do celów jednolitego opodatkowania tych produktów".

3 Na podstawie art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59 za papierosy uznaje się „tytoń zrolowany, który w drodze prostej, nieprzemysłowej obróbki jest umieszczony w »tutkach« z bibuły papierosowej".

4 Artykuł 4 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 95/59, zmienionej dyrektywą Rady 1999/81/WE z dnia 29 lipca 1999 r. (Dz.U. L 211, str. 47), stanowi, że „[d]o dnia 31 grudnia 2001 r. włącznie Republika Federalna Niemiec jest uprawniona do opodatkowania tytoniu zrolowanego wymienionego w lit. b) stawką lub kwotą [podatku akcyzowego] stosowaną dla tytoniu drobno krojonego przeznaczonego do skręcania papierosów".

5 Dyrektywy Rady 92/79 oraz 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżania podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. L 316, str. 10) ustalają minimalną stawkę podatku akcyzowego stosowanego odpowiednio do papierosów i wyrobów tytoniowych. Zgodnie z tymi dwoma dyrektywami, minimalna stawka podatku akcyzowego na tytoń drobno krojony jest zdecydowanie niższa niż stawka na papierosy.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 2 ust. 2 pkt 2 Tabaksteuergesetz (ustawy o opodatkowaniu wyrobów tytoniowych) dokonał transpozycji art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59 w zasadniczo identyczny sposób.

7 W artykule 4 ust. 1 pkt 1 i 3 tej ustawy ustalono stawki podatku akcyzowego od papierosów i od tytoniu drobno krojonego. Stawki te są zgodne z minimalnymi stawkami określonymi przez prawodawstwo wspólnotowe.

8 Z akt postępowania wynika, iż w Republice Federalnej Niemiec najniższa stawka podatkowa, odpowiadająca tytoniowi drobno krojonemu do skręcania papierosów, jest stosowana do „West Single Packs".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 18 października 2002 r. Komisja poinformowała Republikę Federalną Niemiec, iż jej zdaniem naruszyła ona przepisy

dyrektyw 95/59 i 92/97, nakładając na wyrób „West Single Packs" taką samą stawkę podatku akcyzowego, jak na tytoń drobno krojony. Zdaniem Komisji towar ten powinien podlegać stawce stosowanej do papierosów.

10 W piśmie z dnia 18 grudnia 2002 r. rząd niemiecki sprzeciwił się zarzutowi przedstawionemu przez Komisję. Pismem z dnia 11 lipca 2003 r. Komisja skierowała do niego uzasadnioną opinię, wzywając do podjęcia niezbędnych środków w celu zaprzestania tego naruszania w terminie dwóch miesięcy liczonych od doręczenia tej opinii.

11 W komunikacie z dnia 4 września 2003 r. rząd niemiecki odpowiedział Komisji, iż podtrzymuje on swoje stanowisko i nadal twierdzi, iż „West Single Packs" nie jest papierosami.

12 W tych okolicznościach Komisja wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

13 Odnosząc się do interpretacji art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59, Komisja w pierwszej kolejności zauważa, że przepis ten przeprowadza rozróżnienie na

obróbkę przemysłową i obróbkę nieprzemysłową. Przymiotnik „prosta" służy w tym kontekście wyłącznie doprecyzowaniu przymiotnika „nieprzemysłowa".

14 Po drugie, Komisja twierdzi, że analiza systemowa dyrektywy 95/59 wykazuje, iż ma ona na celu ustalenie różnych kategorii wyrobów tytoniowych. Opodatkowanie tych ostatnich zależy od zaklasyfikowania do jednej lub drugiej kategorii, w ten sposób, że jakakolwiek niedokładność w klasyfikacji tych wyrobów może bezpośrednio prowadzić do znacznych zakłóceń konkurencji.

15 W celu uniknięcia trudności w klasyfikacji Komisja proponuje przeprowadzenie analizy przedmiotowej, aby określić, czy dany proces wytwarzania stanowi „prostą nieprzemysłową obróbkę". Jej zdaniem, obiektywnym kryterium, którym należy się posłużyć w ramach tej analizy, jest to, czy dany wyrób końcowy jest całkowicie identyczny z papierosami wytworzonymi w sposób przemysłowy, tak pod względem ilości użytego tytoniu, jak i stopnia wypełnienia lub gęstości napełnienia. Komisja utrzymuje, że w przypadku tytoniu drobno krojonego postać wyrobu końcowego w znacznej mierze zależy od zręczności konsumenta, a co za tym idzie, nie można jej porównywać z postacią papierosów wytwarzanych w sposób przemysłowy. Z kolei prefabrykowany tytoń zrolowany, który dzięki czysto manualnej, a zatem „nieprzemysłowej" czynności zostaje wprowadzony do prefabrykowanych tutek papierosowych, prowadzi do otrzymania wyrobu końcowego w bardzo znacznym stopniu zbliżonego do papierosów wytworzonych w sposób przemysłowy.

16 Ponadto Komisja przypomina, że celem badanego przepisu, na co wskazuje czternasty motyw dyrektywy 95/59, jest zagwarantowanie jednolitego opodatkowania papierosów. W związku z tym nie można doprowadzić do tego, aby producent papierosów mógł uniknąć wyższej stawki podatkowej nakładanej na papierosy jedynie poprzez rezygnację z ostatniej fazy produkcji, pozostawiając konsumentowi pieczę nad własnoręcznym wytworzeniem wyrobu w znacznym stopniu identycznego z papierosami.

17 Poza tym Komisja podkreśla, że zgodnie z art. 4 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 95/59 do 31 grudnia 2001 r. Republika Federalna Niemiec mogła opodatkować tytoń zrolowany, o którym mowa w lit. b) tego przepisu, stawką podatku akcyzowego równą co najmniej stawce stosowanej dla tytoniu drobno krojonego. Komisja twierdzi, że ów derogacyjny przepis dotyczył zwłaszcza takich wyrobów, jak „West Single Packs". Otóż taki przepis o charakterze odstępstwa nie byłby konieczny, jeżeli wyroby takie jak „West Single Packs" miałyby być uznawane za tytoń drobno krojony, nie zaś za papierosy.

18 W tej kwestii Komisja utrzymuje, iż pojęcie „prosta nieprzemysłowa obróbka", o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59, powinno być interpretowane w sposób szeroki. W ten sposób za papierosy w rozumieniu tego przepisu należałoby uznać wszystkie wyroby przygotowane przez konsumenta bez potrzeby wykonania wielu czynności manualnych z prefabrykowanego tytoniu zrolowanego i prefabrykowanych tutek papierosowych, które w znacznej mierze są identyczne z papierosami wytworzonymi w sposób przemysłowy.

19 Co się tyczy zastosowania tak określonych ram prawnych w stosunku do wyrobu „West Single Packs" Komisja powołuje się na międzynarodową publikację dotyczącą opatentowania „West Single Packs" (opublikowane zgodnie z Traktatem o międzynarodowej współpracy w dziedzinie patentów oznaczonych jako „kondycjonowanie poprzez drobne krojenie"). Zgodnie z tą publikacją chodziło o wyrób, który dawał konsumentowi możliwość prostego i łatwego własnoręcznego wytworzenia papierosa, pod wszystkimi względami przypominającego papierosy wytwarzane w sposób przemysłowy, a ponadto umożliwiał skorzystanie z korzyści podatkowej stosowanej przy tytoniu drobno krojonym. W związku z tym Komisja twierdzi, że kryteria dotyczące zastosowania art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59 w niniejszej sprawie zostały spełnione i wyroby takie jak „West Single Packs" powinny zostać zaklasyfikowane do kategorii papierosów.

20 Rząd niemiecki twierdzi, że kryteria, którymi posłużyła się Komisja w celu dokonania wykładni art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59, nie spełniają wymogów obiektywności i jednolitej wykładni w decydujących punktach.

21 Po pierwsze rząd niemiecki jest zdania, że poprzez zastosowanie w treści przepisu przymiotnika „prosta" ustanowiono dodatkowe kryterium, mające, podobnie tak jak przymiotnik „nieprzemysłowa", swoje własne znaczenie. Przyjmując tok rozumowania Komisji, zgodnie z którym przymiotnik „prosta" służy jedynie doprecyzowaniu przymiotnika „nieprzemysłowa", należy zadać pytanie, w jaki sposób należy zaklasyfikować „nieprzemysłową obróbkę kompleksową" i „prostą obróbkę przemysłową". Zdaniem rządu niemieckiego, w przypadku zastosowania interpretacji Komisji obydwie kategorie znalazłyby się poza zakresem zastosowania omawianego przepisu.

22 W kwestii tej rząd niemiecki twierdzi, że aby osiągnąć cel dyrektywy 95/59, którym jest ustalenie wyraźnej granicy pomiędzy tymi dwiema kategoriami wyrobów, należy zastosować dwa następujące kryteria: obróbka powinna być „prosta" i mieć charakter „nieprzemysłowy". Jeżeli byłby brany pod uwagę tylko charakter „nieprzemysłowy", to przeprowadzenie rozróżnienia w stosunku do tytoniu drobno krojonego nie byłoby wówczas uzasadnione. W rzeczywistości bowiem kryterium to umożliwia konsumentowi własnoręczne wytworzenie papierosa w sposób nieprzemysłowy i przewidzianym wyrobem końcowym w tym wypadku będzie również papieros.

23 Odnośnie do rozgraniczenia tych dwóch kategorii wyrobów dokonanego na podstawie kryterium jakości wyrobu końcowego rząd niemiecki podkreśla, że dyrektywa 95/59 w sposób oczywisty nie uwzględnia takiego kryterium, lecz kryterium „procesu produkcji", który jest konieczny do wytworzenia wyrobu końcowego.

24 Po określeniu w ten sposób ram prawnych stosowanych do wyrobu „West Single Packs" rząd niemiecki po pierwsze twierdzi, że wytworzenie papierosa z „West Single Packs" następuje w kilku kolejnych etapach, które wymagają precyzyjnej obróbki i doświadczenia. W szczególności należy podkreślić, że testowane osoby uznały, iż używanie „West Single Packs" było złożone i wymagało praktyki oraz dużo treningu, co nie pozwala na zakwalifikowanie go jako „prostego".

25 Po drugie, rząd ten zwraca uwagę na to, iż poza tym dokumentacja dotycząca patentu na „West Single Packs" nie umożliwia oceny elementu „prostej, nieprzemysłowej obróbki", ponieważ zmierza ona do promowania nowatorskiego charakteru wyrobu.

Ocena Trybunału

26 Istnienie zarzucanego przez Komisję uchybienia jest uzależnione od stwierdzenia, że wyrób „West Single Packs" odpowiada definicji „papierosa" na podstawie art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59.

27 Należy w tym miejscu zauważyć, podobnie jak to zrobił rzecznik generalny w pkt 27 opinii, że z łącznego odczytania różnych części dyrektywy 95/59, a zwłaszcza z art. 4–6 oraz z czternastego motywu, wynika, że prawodawca wspólnotowy miał zamiar przeprowadzenia jasnego rozróżnienia pomiędzy „tytoniem zrolowanym", z jednej strony, który jest uważany za papierosy, oraz tytoniem do palenia „przeznaczonym do skręcania papierosów". Zostało wprowadzone wyraźne przedmiotowe rozróżnienie pomiędzy tytoniem, któremu producent nadał już kształt i rozmiar papierosa, a tytoniem luźnym, któremu palacz musi nadać ten kształt.

28 Twierdzenie to zostaje potwierdzone przez rozwój prawodawstwa w dziedzinie podatków innych niż podatki obrotowe, obciążających spożycie wyrobów tytoniowych. W rzeczywistości bowiem to w dyrektywie Rady 92/78/EWG z dnia 19 października 1992 r., zmieniającej dyrektywy 72/464/EWG i 79/32/EWG w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe wpływających na [obciążających] spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. L 316, str. 5) prawodawca wspólnotowy poszerzył definicję „papierosa", dodając do niej w szczególności „tytoń zrolowany, który w drodze prostej nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w »tutkach« z bibuły papierosowej".

29 W niniejszej sprawie nie było kwestionowane, że wyrób „West Single Packs" stanowi tytoń zrolowany w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59.

30 Należy jeszcze sprawdzić, czy wyrób ten odpowiada definicji tytoniu zrolowanego, „który w drodze prostej nieprzemysłowej obróbki jest umieszczany w »tutkach« z bibuły papierowej" w rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59, przepisu przywołanego przez Komisję w skardze.

31 Należy tu stwierdzić, zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 25 opinii, a co potwierdziła demonstracja przeprowadzona przez pełnomocnika Komisji w trakcie rozprawy, że wytworzenie papierosa z wyrobu tytoniowego „West Single Packs" wymaga prostej obróbki nieprzemysłowej, polegającej na umieszczeniu tego wyrobu, opakowanego w aluminium, w tutce z bibuły papierowej, a następnie usunięciu aluminium i pozostawieniu tytoniu wewnątrz tutki.

32 Wynika z tego, że będący przedmiotem sprawy tytoń zrolowany jest wsuwany do tutek z bibuły papierosowej w drodze prostej obróbki nieprzemysłowej. Tym samym wszystkie przesłanki ustanowione w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy są spełnione.

33 W związku z tym należy stwierdzić, że stosując do „West Single Packs" stawkę podatku nakładanego na tytoń drobno krojony, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 95/59 i art. 2 akapit pierwszy dyrektywy 92/79.

W przedmiocie kosztów

34 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Federalnej Niemiec kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Stosując do tytoniu zrolowanego sprzedawanego pod nazwą „West Single Packs" stawkę podatku nakładanego na tytoń drobno krojony przeznaczony do skręcania papierosów, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na [obciążających] spożycie**

wyrobów tytoniowych i art. 2 akapit pierwszy dyrektywy Rady 92/79/EWG w sprawie zbliżenia podatków od papierosów.

2) Republika Federalna Niemiec zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy