

**Sprawa C-674/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

10 września 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litwa)

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

4 września 2019 r.

**Strona skarżąca:**

„Skonis ir kvapas” UAB

**Strona przeciwna:**

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**Przedmiot postępowania głównego**

Toczące się obecnie postępowanie odwoławcze dotyczy sporu pomiędzy „Skonis ir kvapas” UAB, spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, a organem administracji podatkowej, w przedmiocie naliczenia podatku akcyzowego i podatku od wartości dodanej przy przywozie. Strony spierają się zasadniczo co do tego, czy należy uznać, że tytoń do fajek wodnych przywieziony przez stronę skarżącą stanowi tytoń do palenia, który jako całość (tj. w odniesieniu do wszystkich części składowych) podlega opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, czy też, że opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega wyłącznie tytoń zawarty w tym wyrobie.

## **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wykładnia 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 (zwanej dalej „dyrektywą 2011/64”); wykładnia rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej; wykładnia przepisów Nomenklatury scalonej (zwanej dalej „CN”) zawartej w załączniku I do [rozporządzenia w sprawie] Wspólnej Taryfy Celnej.

Artykuł 267 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

## **Pytania prejudycjalne**

1) Czy art. 2 ust. 2 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, taki jak w niniejszej sprawie (tj. składający się z tytoniu (do 24%), syropu cukrowego, gliceryny, środków aromatyzujących i substancji konserwującej), należy traktować – do celów stosowania tego przepisu – jako „składając[y] się [...] w części z substancji innych niż tytoń”?

2) Czy art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64/UE należy interpretować – w tym także wówczas, gdy uregulowanie to należy stosować łącznie z art. 2 ust. 2 tej dyrektywy – w ten sposób, że jeżeli tytoń zawarty w mieszance przeznaczonej do palenia, którą w niniejszej sprawie jest tytoń do fajek wodnych (sporny w rozpatrywanej sprawie wyrób), spełnia kryteria wskazane w art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64/UE, cała ta mieszanka ma być uznawana za tytoń do palenia, niezależnie od faktu, że zawiera ona także inne substancje ?

3) Jeżeli odpowiedź na pytanie drugie jest przecząca, czy art. 2 ust. 2 lub art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64/UE mają być interpretowane w ten sposób, że cały sporny wyrób, taki jak ten w postępowaniu głównym, wyprodukowany w drodze zmieszania tytoniu drobno krojonego z innymi ciekłymi i zazwyczaj drobnoziarnistymi substancjami (syropem cukrowym, gliceryną, środkami aromatyzującymi i substancją konserwującą), należy traktować jako tytoń do palenia dla celów zastosowania tej dyrektywy?

4) Jeżeli odpowiedź na pytanie drugie jest przecząca, a odpowiedź na pytanie pierwsze i trzecie jest twierdząca, czy pozycję 2403 Nomenklatury scalonej 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, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r., rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r., rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1001/2013 z dnia 4 października 2013 r. i rozporządzeniem

wykonawczym Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 r., należy interpretować w ten sposób, że składników tytoniu do fajek wodnych takich jak (1) syrop cukrowy, (2) środki aromatyzujące lub (3) gliceryna nie należy uważać za „namiastki tytoniu”?

### **Stosowne przepisy prawa Unii**

Motywy 2 i 9, art. 2 ust. 2, art. 5 ust. 1, art. 14 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych.

Część druga sekcja IV dział 24 Nomenklatury scalonej 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, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Komisji (UE) nr 1006/2011 z dnia 27 września 2011 r., rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 927/2012 z dnia 9 października 2012 r., rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1001/2013 z dnia 4 października 2013 r. i rozporządzeniem wykonawczym Komisji (UE) nr 1101/2014 z dnia 16 października 2014 r.

### **Stosowne przepisy prawa krajowego**

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (ustawa Republiki Litwy o podatku akcyzowym): art. 3 ust. 27 zawierający definicję pojęcia „tytoń do palenia”; art. 3 ust. 35 zawierający definicję pojęcia „cygara i cygaretek”; art. 3 ust. 36 stanowiący, że wyroby składające się w całości lub części z namiastek tytoniu uważa się za tytoń do palenia; art. 31 ust. 2 określający stawkę podatku akcyzowego mającą zastosowanie do tytoniu do palenia.

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego**

- 1 W latach 2012–2015 strona skarżąca (przedsiębiorstwo mające siedzibę na Litwie i zajmujące się między innymi sprzedażą detaliczną różnego rodzaju wyrobów tytoniowych) dokonywała przywozu na terytorium Republiki Litewskiej różnych ilości tytoniu do fajek wodnych składającego się z wyrobów tytoniowych zawierających tytoń (do 24%), syropu cukrowego (47%), gliceryny jako substancji utrzymującej wilgoć (27%), środków aromatyzujących (2%) i sorbinianu potasu jako substancji konserwującej (mniej niż 1 g na kg) (zwanego dalej „spornym wyrobem”) w opakowaniach o masie 50 lub 250 g.
- 2 W stosownych zgłoszeniach owe wyroby klasyfikowano według obowiązującej w tym okresie wersji CN do podpozycji 2403 11 00 jako „tytoń do fajek wodnych” i dodatkowo do krajowego kodu X203 jako „tytoń do palenia podlegający

opodatkowaniu podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 31 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym”.

- 3 Tytoń do fajek wodnych jest wyrobem tytoniowym rozprowadzanym przez stronę skarżącą i nabywanym przez konsumentów w celu palenia. Wyrób ten stosuje się w fajkach wodnych, a przeznaczony do wdychania dym powstaje w wyniku spalania lub ogrzewania tego wyrobu, co oznacza, że przeznaczony do wdychania dym powstaje wskutek jednoczesnego tlenia się wszystkich składników spornego wyrobu (zawartych w nim substancji); omawiany wyrób może być palony w takiej postaci, w jakiej się znajduje, zaś syrop cukrowy, tytoń i środki aromatyzujące, które on zawiera, co do zasady nadają dymowi określonego smaku.
- 4 Po zbadaniu przedłożonych przez spółkę elektronicznych zgłoszeń przywozowych organ celny regionu wileńskiego ustalił, że strona skarżąca podała masę (netto) spornego wyrobu, która nie odpowiadała danym znajdującym się na fakturach i listach pakunkowych, ponieważ strona skarżąca podała jedynie masę (netto) tytoniu zawartego w spornym wyrobie, tj. masę netto jednego z jego składników, a nie masę netto całości spornego wyrobu. Stwierdziwszy, że zgodnie z przepisami prawa krajowego cały sporny wyrób, a nie tylko zawarty w nim tytoń, powinien być zostać uznany za tytoń do palenia podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w sprawozdaniu z inspekcji z dnia 23 sierpnia 2017 r. (zwanym dalej „sprawozdaniem”) rzeczony regionalny organ podatkowy, obliczył, iż owa spółka powinna dodatkowo zapłacić 1 308 750,28 EUR tytułem podatku akcyzowego, 274 837,74 EUR tytułem VAT od przywozu, 512 513 EUR tytułem odsetek za zwłokę w zapłacie podatku akcyzowego i 43 532 EUR tytułem odsetek za zwłokę w zapłacie VAT od przywozu. Ponadto nałożył on na tę spółkę grzywnę w wysokości 158 359 EUR.
- 5 Decyzją z dnia 14 listopada 2017 r. po zbadaniu odwołania od powyższej decyzji organu celnego dla regionu wileńskiego, strona przeciwna utrzymała sprawozdanie w mocy, nie przychylając się do wniosku rzeczonej spółki o zwolnienie jej z zapłaty odsetek za zwłokę i nałożonej grzywny.
- 6 Z uwagi na fakt, że strona skarżąca nie zgadzała się z decyzjami organów podatkowych i uważała między innymi, iż opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega jedynie tytoń zawarty w spornym wyrobie, a nie cały sporny wyrób, zaskarżyła ona owe decyzje do Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej), która stwierdziła, że naliczone w sprawozdaniu i żądane do zapłaty kwoty podatku są prawidłowe, ale zwolniła ową spółkę z obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę.
- 7 Z uwagi na fakt, że Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalny sąd administracyjny w Wilnie, Litwa), w ramach rozpatrywania sporu podatkowego dotyczącego decyzji regionalnego organu podatkowego, strony przeciwnej i komisji ds. sporów podatkowych, również utrzymał w mocy owe decyzje, strona

skarżąca wniosła skargę do Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (naczelnego sądu administracyjnego, Litwa).

### **Streszczenie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

*W przedmiocie uznania, że sporny wyrób „składa się [...] w części z substancji innych niż tytoń” w rozumieniu art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64*

- 8 Prawodawca Unii nie sprecyzował w art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64, z jakich „innych substancji” musi się składać dany wyrób, aby można go było uznać za wyrób tytoniowy.
- 9 Jeśli chodzi o ten aspekt, na pierwszy rzut oka może się wydawać, że nie chodzi tutaj o jakiegokolwiek substancje, lecz jedynie o takie substancje, które w danym wyrobie tytoniowym są namiastkami tytoniu, tj. o substancje służące w przypadku konkretnego wyrobu osiągnięciu tego samego celu (pełniące tę samą funkcję) co tytoń. W istocie nie ulega wątpliwości, że na przykład w przypadku papierosów bibuła papierosowa nie stanowi takiej „innej substancji” na potrzeby stosowania art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64.
- 10 Inne niż tytoń substancje znajdujące się w tytoniu do fajek wodnych, które wskazano między innymi w uwadze 1 do podpozycji do działu 24 CN, to składniki zazwyczaj stosowane w takim wyrobie, których obecność pozwala zaspokoić oczekiwania konsumentów. W związku z tym zakładając, że analizowane pojęcie („inne substancje”) odnosi się do substancji stanowiących w danym wyrobie namiastki tytoniu, należy ustalić, czy sporny wyrób, niezależnie od tego, w jakich proporcjach składa się on z tytoniu, a w jakim z innych substancji, istotnie jest objęty zakresem stosowania art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64.
- 11 Tytoń zawarty w wyrobie tytoniowym przeznaczonym do palenia jest spalany lub ogrzewany w taki sposób, że wydziela przeznaczony do wdychania dym o określonym smaku. W tym względzie strona skarżąca nie kwestionuje okoliczności, że syrop cukrowy i środki aromatyzujące zawarte w spornym wyrobie służą przede wszystkim nadaniu owemu dymowi określonego smaku, co oznacza, że w tym konkretnym sensie owe substancje zawarte w spornym wyrobie są zasadniczo wykorzystywane w tych samych celach co zawarty w nim tytoń.
- 12 Ponadto z uwagi na fakt, że w dyrektywie 2011/64 nie zdefiniowano w sposób jasny pojęcia „innych substancji” można bronić twierdzenia, iż owemu terminowi należy przypisywać możliwie jak najszersze znaczenie, co oznacza, że obejmuje on swoim zakresem wszystkie substancje niezależnie od ich celu i związku z zawartym w wyrobie tytoniem.
- 13 Z tych przyczyn należy w pierwszej kolejności skierować do Trybunału pierwsze pytanie prejudycjalne.

*W przedmiocie uznania spornego wyrobu za spełniający kryteria „tytoniu do palenia”*

- 14 Następnie w ramach badania tego, czy sporny wyrób spełnia kryteria określone w art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64 (zarówno indywidualnie, jak i w związku z art. 2 ust. 2 owej dyrektywy), należy najpierw stwierdzić, że „nadaj[e] się [on] do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) (zob. w tym względzie m. in. wyrok Trybunału z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 30–32), a ponadto, że „nadaj[e] się [on] do palenia” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. b).
- 15 W art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 ustanowiono także drugie wiążące kryterium, zgodnie z którym tytoń do palenia to wyrób „który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków”.
- 16 Z informacji zgromadzonych w toku postępowania głównego wynika, że nie może być wątpliwości co do tego, iż tytoń zawarty w spornym wyrobie jest „pocięty” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64. Tytoń zawarty w spornym wyrobie przeznaczonym do palenia bez dalszego przetwarzania i wykorzystywanym przez konsumentów jako wyrób zawierający nikotynę jest, w przypadku jego palenia, wykorzystywany w swoim podstawowym i głównym celu, tj. w celu uzyskania, w drodze spalania lub ogrzewania, przeznaczonego do wdychania dymu zawierającego nikotynę.
- 17 Z analizy systemowej przepisów dyrektywy 2011/64 wynika, że podatkiem akcyzowym muszą być objęte wszystkie wyroby tytoniowe, tj. odnośne wyroby, w tym te uznawane za tytoń do palenia, nie zaś zawarty w nich tytoń (określona ilość tytoniu). To z kolei prowadzi do wniosku, że – w sprawie takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego – obecność innych elementów składowych spornego wyrobu nie może prowadzić do uznania, że cały wyrób nie stanowi tytoniu do palenia w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64.
- 18 Przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby prawdopodobnie niezgodne z celami rozpatrywanej dyrektywy, które przedstawiono w jej motywach 2 i 9, i nie spełniałoby wymogu, zgodnie z którym różne kategorie wyrobów tytoniowych mają być definiowane na podstawie kryteriów odnoszących się do ich cech i sposobu ich użycia (wyrok Trybunału z dnia 11 kwietnia 2019 r., Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, pkt [43]).
- 19 W związku z tym należy skierować do Trybunału drugie pytanie prejudycjalne w celu potwierdzenia lub zanegowania tej oceny.

*W przedmiocie kwalifikacji spornego wyrobu zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/64*

- 20 Jeżeli Trybunał udzieli odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, co będzie oznaczać, że – nawet w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym – sporny wyrób należy analizować w całości (uwzględniać wszystkie substancje, z

których składa się sporna mieszanka), to dla uznania wyrobu za tytoń do palenia do celów podatku akcyzowego konieczne będzie w pierwszej kolejności ustalenie, czy warunek określony w art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 („został pocięty lub inaczej podzielony”) został spełniony.

- 21 Trybunał orzekł, że w braku definicji terminów „pocięty” i „podzielony” w owej dyrektywie, należy odnieść się – w celu ustalenia zakresu tych terminów – do ich ogólnego i powszechnie uznanego znaczenia. Terminy te zaś, których zwykłe znaczenie jest bardzo szerokie, w szczególności oznaczają, jeśli chodzi o pierwszy z nich, wynik działania polegającego na odłączeniu części lub kawałka jakiejś rzeczy za pomocą ostrego narzędzia, zaś jeśli chodzi o drugi – wynik działania polegającego na rozczłonkowaniu lub podziale jakiejś rzeczy (wyrok Trybunału z dnia 6 kwietnia 2017 r., Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, pkt 28).
- 22 Z uwagi na fakt, że sporny wyrób jest mieszanką, logiczne byłoby przyjęcie założenia, zgodnie z którym – przy analizowaniu kryterium „pocięcia” lub „podzielenia” na potrzeby art. 2 ust. 2 lub art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64 – należy dokonać oceny substancji, z których składa się ten wyrób.
- 23 Jeśli chodzi o ten ostatni aspekt, to mając na uwadze różne wersje językowe art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64, np. wersję angielską („otherwise split”) lub francuską („fractionné d’une autre façon”), możliwe jest przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym substancje inne niż tytoń (syrop cukrowy, gliceryna, środki aromatyzujące i substancja konserwująca) mogą spełniać owe kryteria niezależnie od faktu, że sporny wyrób składa się głównie z płynnych (lepkich) i zazwyczaj drobnoziarnistych substancji. Taki pogląd może być zgodny z tokiem rozumowania zaprezentowanym w pkt 24 wyroku Trybunału w sprawie Eko-Tabak, zgodnie z którym pojęcie „tytoniu do palenia” nie może podlegać wykładni zawężającej.
- 24 Z drugiej strony obecność składników innych niż tytoń może skłaniać także do przyjęcia zupełnie odmiennego stanowiska w kwestii tego, czy zmieszanie znajdujących się zazwyczaj w stanie ciekłym lub drobnoziarnistych substancji bądź też podzielenie gotowej mieszanki na mniejsze porcje może być uznane za „pocięcie” lub „podzielenie” w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/64. W istocie pojęcie wyrobu podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym powinno być obiektywne, w związku z czym ocena omawianego kryterium („pocięte” lub „podzielone”) nie może zależeć od tego, czy do wyprodukowania spornego wyrobu używa się w dużych ilościach substancji ciekłych i innych, zazwyczaj drobnoziarnistych substancji.
- 25 Należy również ustalić, czy sporny wyrób wykazuje cechy tytoniu do palenia wymienione w art. 5 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/64. W motywie 8 dyrektywy 2011/64 przewidziano między innymi, że „odpady tytoniowe [powinny być] wyraźnie zdefiniowane”, co prowadzi do wniosku, iż wskazane w owym motywie pojęcie „odpadu tytoniowego” nie może podlegać wykładni rozszerzającej. Sporny wyrób z kolei, choć jest przeznaczony do handlu detalicznego, nie może

być uznany za odpad ani za produkt uboczny; nie ma też żadnych danych pozwalających stwierdzić, że za takowe można uznać poszczególne składniki spornego wyrobu.

- 26 W związku z tym, skoro w tym względzie brak jest orzecznictwa Trybunału, okoliczność, że sporny wyrób jest produkowany w drodze przetwarzania tytoniu, tj. w drodze zmieszania go z innymi substancjami, nie pozwala wykluczyć, iż wyrób ten, zawierający jedynie do 24% tytoniu, może być uznany za produkt uboczny uzyskany podczas przetwarzania tytoniu w rozumieniu art. 5 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/64.
- 27 W związku z powyższym należy skierować do Trybunału trzecie pytanie prejudycjalne w celu usunięcia powstałych wątpliwości.

*W przedmiocie pojęcia „namiastek tytoniu”*

- 28 W wypadku udzielenia przez Trybunał odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie i potwierdzenia, że (1) stosunki prawne w ramach niniejszego sporu podlegają regulacji art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64; oraz że (2) rozstrzygnięcia, czy sporny wyrób ma być uważany za tytoń do palenia, należy dokonać w oparciu o ocenę tego, czy kryteria wymienione w art. 5 ust. 1 spełnia nie tylko tytoń, ale też inne substancje składowe, w świetle okoliczności postępowania głównego rodzi się również wątpliwość, czy nie doszło do niewystarczającej transpozycji dyrektywy 2011/64 do prawa krajowego. Konkretnie chodzi o to, czy art. 3 ust. 36 litewskiej ustawy o podatku akcyzowym dotyczący wyrobów uważanych za tytoń do palenia jest zgodny z art. 2 ust. 2 dyrektywy 2011/64.
- 29 W istocie wspomniany przepis prawa Unii, który określa skład wyrobu, odnosi się do „innych substancji”, podczas gdy w uregulowaniu krajowym używa się terminu „namiastki tytoniu”.
- 30 Na obecnym etapie postępowania w niniejszej sprawie można w sposób uzasadniony twierdzić, że owo pojęcie („namiastki tytoniu”) odpowiada pojęciu stosowanemu w CN.
- 31 Sąd odsyłający potwierdza, że przepisy dyrektywy 2011/64 definiujące wyroby podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym nie zawierają odesłań do CN (zob. w tym przedmiocie wyrok Trybunału z dnia 11 kwietnia 2019 r., Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, pkt 46). W niniejszej sprawie treść przepisów CN ma jednak znaczenie dla stosowania przepisów krajowych i dla ustalenia, jaki wpływ dla zobowiązań strony skarżącej mogła mieć ewentualna niewystarczająca transpozycja prawa Unii.
- 32 Strona skarżąca zaklasyfikowała sporny wyrób do podpozycji CN 2403 11 00 jako „tytoń do fajek wodnych wymieniony w uwadze 1 do podpozycji do niniejszego działu”. W owej uwadze wskazano, że „[w] podpozycji 2403 11 wyrażenie »tytoń do fajek wodnych« oznacza tytoń przeznaczony do palenia w fajkach wodnych, który składa się z mieszaniny tytoniu i gliceryny, nawet



zawierającej olejki i ekstrakty aromatyczne, melasę lub cukier i nawet aromatyzowany owocami [...]”.

- 33 Owa podpozycja jest przypisana do pozycji CN 2403 „Tytoń do palenia, nawet zawierający namiastki tytoniu w dowolnej proporcji”.
- 34 Prowadzi to do wniosku, że *każdy* tytoń do fajek wodnych odpowiadający definicji zawartej w przywołanej powyżej uwadze 1 do podpozycji należy uważać za tytoń do palenia oraz że wymienione w tej uwadze elementy składowe inne niż tytoń (glicerol/gliceryna, cukier, melasa itp.) mogą potencjalnie nie być uważane za „namiastki tytoniu”.
- 35 Takie ustalenie znajduje częściowo potwierdzenie w zdaniu drugim uwagi do podpozycji CN 2403 11 00 („[...] produkty niezawierające tytoniu, przeznaczone do palenia w fajkach wodnych, są wyłączone z niniejszej podpozycji”) i notach wyjaśniających do CN (Dz.U. 2019, C 119, s. 1) (zwanym dalej „notami wyjaśniającymi”); w nocie wyjaśniającej do podpozycji CN 2403 99 90 wskazano bowiem, że owa podpozycja obejmuje „produkty do palenia (na przykład »tytoń do fajek wodnych«) składający się całkowicie z namiastek tytoniu *i substancji innych niż tytoń*”.
- 36 Okoliczność, że na potrzeby CN „namiastki tytoniu” obejmują substancje, które zgodnie ze swoim przeznaczeniem zastępują znajdujący się (zazwyczaj) w wyrobie tytoń, potwierdza nie tylko wykładnia językowa owego pojęcia, lecz także (częściowo) nota wyjaśniająca do podpozycji 2402 90 00, w której wskazano, iż „[p]odpozycja ta obejmuje cygara, cygara z obciętymi końcami, cygaretki i papierosy składające się całkowicie z substytutów tytoniu [namiastek tytoniu], na przykład papierosy produkowane ze specjalnie przyrządzanych liści pewnej odmiany sałaty, niezawierające tytoniu ani nikotyny”.
- 37 W tych okolicznościach właściwe jest skierowanie do Trybunału również czwartego pytania prejudycjalnego.
- 38 Odpowiedzi na te pytania istotnie wpłyną na przebieg analizowanej sprawy, ponieważ będą stanowić niezbędny warunek zbadania przepisów krajowych w celu ustalenia zobowiązań podatkowych strony skarżącej.