OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
M. POIARESA MADURA
przedstawiona w dniu 4 maja 2006 r. [1]

1. Niniejszym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria) zwraca się z pytaniami dotyczącymi zasadniczo wykładni pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej [2].

2. Dokładniej chodzi o to, czy Austria może stosować uregulowanie, zgodnie z którym zwolnienie z podatku akcyzowego jest ograniczone do 25 sztuk papierosów przywożonych ze Słowenii, jeśli są one przywożone do Austrii w bagażu osobistym rezydentów tego ostatniego państwa członkowskiego, którzy wkraczają bezpośrednio na obszar podatkowy tego państwa członkowskiego przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych ze Słowenii.

I — Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania, ramy prawne i pytania przedstawione Trybunałowi

3. Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania w przedmiocie skargi A. Valeško, rezydentki austriackiej, na decyzję Zollamt Klagenfurt (urzędu celnego w Klagenfurcie, zwanego dalej „Zollamt") dotyczącą wprowadzenia na terytorium Austrii w dniu 10 lipca 2004 r. 200 sztuk papierosów pochodzących ze Słowenii, którą Zollamt odmówił przyznania zwolnienia z podatku akcyzowego 200 sztuk papierosów i nałożył na nią obowiązek zapłaty podatku od wyrobów tytoniowych za 175 papierosów, które wykraczały poza zakres zwolnienia, obejmujący 25 papierosów.

4. Decyzja o odmowie przyznania zwolnienia w zakresie 175 papierosów przywiezionych przez A. Valeško była oparta na

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. L 236, str. 33, zwanego dalej „aktem o przystąpieniu".

Tabaksteuergesetz (ustawie o podatku od wyrobów tytoniowych) z dnia 31 sierpnia 1994 r. [3], a w szczególności jej art. 29a.

5. Artykuł 29 ust. 1 TabStG stanowi przede wszystkim, że „zwolnione są wyroby tytoniowe nabyte przez osobę fizyczną w warunkach wolnego handlu dla własnego użytku w innym państwie członkowskim i przywożone przez nią na obszar podatkowy, o ile przeznaczone są one do użytku osobistego, a nie na handel".

6. Artykuł 29a TabStG stanowi ponadto, że:

„1. W trakcie okresu przejściowego, o którym mowa w art. 44f ust. 2, zwolnienie z podatku akcyzowego na podstawie art. 29 wyrobów tytoniowych przywożonych w bagażu osobistym podróżnych jest ograniczone do:

[...]

(3) 200 papierosów w przypadku przywozu z Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii lub Republiki Słowackiej.

2. Na zasadzie odstępstwa od ust. 1 zwolnienie z podatku akcyzowego wyrobów tytoniowych przywożonych w bagażach osobistych podróżnych mających stałe miejsce zamieszkania na obszarze podatkowym, którzy wkraczają do tego obszaru podatkowego bezpośrednio przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych w trakcie okresu przejściowego, o którym mowa w art. 44f ust. 2, jest ograniczone do:

[...]

(2) 25 papierosów w przypadku przywozu z Republiki Słowackiej, Republiki Słowenii lub Republiki Węgierskiej".

7. Artykuł 44f ust. 2 pkt 4 TabStG stanowi, że art. 29a wchodzi w życie jednocześnie z aktem o przystąpieniu i jest stosowany w okresie przejściowym, między innymi do Republiki Słowenii, do dnia 31 grudnia 2007 r.

3 — BGBl. 704/1994, zmienionej Abgabenänderungsgesetz (ustawą zmieniającą ustawę dotyczącą podatków) z dnia 19 grudnia 2003 r. (BGBl. I, 124/2003, zwanej dalej „TabStG").

8. Zgodnie z art. 3a Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung (rozporządzenia dotyczącego zwolnienia z podatku akcyzowego) z dnia 5 stycznia 1995 r. [4]:

„1. Zwolnienie z podatku akcyzowego wyrobów tytoniowych przywożonych w bagażach osobistych podróżnych mających stałe miejsce zamieszkania na obszarze zastosowania niniejszego rozporządzenia i którzy wkraczają na ten obszar przez granicę lądową z innym państwem niż państwo członkowskie Unii Europejskiej lub państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu, jest ograniczone do:

(1) 25 papierosów [...]

[...]

2. Ustępu 1 nie stosuje się do wyrobów tytoniowych, w stosunku do których zostało wykazane, że zostały one nabyte na obszarze zastosowania [rozporządzenia] lub na wolnym rynku innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej oraz w stosunku do których nie doszło do zwrotu lub zapłaty podatku akcyzowego.

3. Ustęp 1 znajduje również zastosowanie do wyrobów tytoniowych przywożonych ze szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal.

[...]".

9. A. Valeško wniosła skargę od decyzji Zollamt, która nałożyła na nią obowiązek zapłaty podatku od tytoniu za 175 papierosów wykraczających poza zwolnienie mające zastosowanie do 25 papierosów, podnosząc, że ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do 25 papierosów na podstawie art. 29a TabStG jest sprzeczne z prawem wspólnotowym. Decyzją z dnia 17 grudnia 2004 r. Zollamt oddalił tę skargę jako nieuzasadnioną.

10. A. Valeško wniosła więc odwołanie od tej decyzji do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, który skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy przepisy zawarte w pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. L 236, str. 33), zgodnie z którymi, bez uszczerbku dla art. 8 dyrektywy Rady

4 — BGBl. 3/1995. Rozporządzenie to zostało z dniem 1 lipca 1997 r. zmienione przez Verordnung: Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung (rozporządzenie zmieniające rozporządzenie dotyczące zwolnienia z podatku akcyzowego) z dnia 19 czerwca 1997 r. (BGBl. II, 162/1997).

92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania, i po poinformowaniu Komisji, że państwa członkowskie mogą, tak długo, jak obowiązuje wspomniane odstępstwo, »utrzymać« w odniesieniu do papierosów przywożonych na ich terytorium ze Słowenii bez zapłaty dodatkowych podatków akcyzowych te same ograniczenia ilościowe, co ograniczenia stosowane do przywozu papierosów pochodzących z państw trzecich, należy interpretować, jeżeli chodzi o termin techniczny »utrzymać«, w ten sposób, że przepisy traktatu dopuszczają ograniczenia ilościowe, które miały zastosowanie w danym państwie członkowskim do czasu przystąpienia Republiki Słowenii do Unii Europejskiej, między innymi do Republiki Słowenii jako państwa trzeciego?

2) W przypadku gdyby jednak Trybunał uznał, że przedmiotowe postanowienia traktatu nie mogą być interpretowane w ten sposób, że dopuszczają one ograniczenia ilościowe, które były stosowane w danym państwie członkowskim między innymi do Republiki Słowenii jako państwa trzeciego do chwili przystąpienia tego państwa, to czy:

Artykuły: 23 WE, 25 WE i 26 WE należy interpretować w ten sposób, że regulacja państwa członkowskiego, zgodnie z którą zwolnienie z podatku akcyzowego wyrobów tytoniowych przywożonych w osobistych bagażach podróżnych mających stałe miejsce zamieszkania na obszarze podatkowym danego państwa członkowskiego i wjeżdżających bezpośrednio na obszar podatkowy tego państwa członkowskiego przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych, jest ograniczone do 25 papierosów przy przywozie z określonych innych państw członkowskich, nie jest sprzeczna z zasadą swobodnego przepływu towarów, jeżeli takie ograniczenie ilościowe istnieje wyłącznie w odniesieniu do obszaru wolnocłowego jednego tylko państwa trzeciego (Konfederacji Szwajcarskiej), przy czym jednocześnie dozwolony jest przywóz do tego państwa członkowskiego z innych państw trzecich 200 papierosów objętych zwolnieniem od podatku akcyzowego w tym państwie członkowskim?".

11. Pytania te powinny skłonić Trybunał do dokonania wykładni licznych przepisów prawa wspólnotowego, a w szczególności, w pierwszej kolejności, pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu, który stanowi:

„[...]

W drodze odstępstwa od artykułu 2 ustęp 1 dyrektywy 92/79/EWG Słowenia może odroczyć stosowanie ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego, wynoszącej 60 EUR i 64 EUR na 1000 papierosów, w odniesieniu do papierosów należących do najbardziej poszukiwanej klasy cenowej do dnia 31 grudnia 2007 roku, pod warunkiem że w tym okresie Słowenia stopniowo dostosuje swoje stawki podatku akcyzowego do ogólnej minimalnej stawki akcyzowej określonej w dyrektywie.

Bez uszczerbku dla artykułu 8 dyrektywy Rady 92/12/EWG w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przemieszczania oraz kontrolowania [Dz.U. L 76 z 23.3.1992, str. 1, dyrektywa ostatecznie zmieniona dyrektywą Rady 2000/47/WE (Dz.U. L 193 z 29.7.2000, str. 73)], i po poinformowaniu Komisji, państwa członkowskie mogą utrzymać, tak długo, jak wyżej wymienione odstępstwo jest stosowane, takie same ograniczenia ilościowe na papierosy, jakie mogą być wprowadzone na ich terytorium ze Słowenii bez opłacenia dodatkowego podatku akcyzowego, jak te stosowane przy przywozie z państw trzecich. Państwa członkowskie korzystające z tych możliwości mogą przeprowadzać niezbędne kontrole, pod warunkiem że nie wpłyną one na prawidłowe funkcjonowanie rynku".

12. Artykuł 8 dyrektywy 92/12 stanowi, że „odnośnie wyrobów nabytych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku i przez nie transportowanych, zasada rządząca rynkiem wewnętrznym ustanawia, że podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte".

13. Zgodnie z art. 45 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych [5]:

„Z zastrzeżeniem art. 46–49 zwolnione z należności celnych przywozowych są towary znajdujące się w bagażu osobistym podróżnych przyjeżdżających z państwa trzeciego, pod warunkiem że wwożone towary nie mają charakteru handlowego".

14. W odniesieniu do papierosów art. 46 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83 ustala na 200 sztuk maksymalną ilość, do której ogranicza się zwolnienie przewidziane w art. 45 ust. 1 tego samego rozporządzenia.

15. Artykuł 49 ust. 1 rozporządzenia nr 918/83 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą zmniejszyć wartość lub ilość towarów, które mogą być zwolnione z należności celnych przywozowych, jeśli są one przywożone przez:

— osoby zamieszkałe w strefie przygranicznej,

— pracowników zatrudnionych w strefie nadgranicznej,

5 — Dz.U. L 105, str. 1.

— załogi środków transportu wykorzystywanych w ruchu między państwami trzecimi a Wspólnotą.

[...]".

16. Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 69/169/EWG z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnienia z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim [6], w wersji wynikającej z czwartej dyrektywy Rady 78/1033/EWG z dnia 19 grudnia 1978 r. [7] oraz dyrektywy Rady 94/4/WE z dnia 14 lutego 1994 r., zmieniającej dyrektywy 69/169/EWG i 77/388/EWG oraz zwiększającej sumy niepodlegające opodatkowaniu dla podróżnych z państw trzecich i limity wolnocłowych zakupów w wewnątrzwspólnotowym ruchu pasażerskim [8], stanowi:

„Zwolnienie z podatku obrotowego i podatku akcyzowego od przywozu stosuje się w zakresie ruchu pasażerskiego między państwami trzecimi a Wspólnotą odnośnie [do] towarów w bagażu osobistym podróżnych, jeśli przywóz taki nie ma charakteru handlowego, a łączna wartość towarów nie przekracza 175 ECU".

6 — Dz.U. L 133, str. 6.
7 — Dz.U. L 366, str. 31.
8 — Dz.U. L 60, str. 14.

17. Artykuł 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/169 stanowi, że każde państwo członkowskie ustanawia, odnośnie do przywozu papierosów ze zwolnieniem z podatku obrotowego i akcyzowego, ograniczenie ilościowe 200 sztuk.

18. Artykuł 5 tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mają prawo do obniżenia wartości lub ilości towarów podlegających zwolnieniu do 1/10 ich wartości lub ilości przewidzianych w [...] art. 4 ust. 1 kolumna II, gdy towary takie są przywożone z innego państwa członkowskiego przez osoby zamieszkałe w strefie przygranicznej państwa członkowskiego przywozu lub ze strefy przygranicznej sąsiadującego państwa członkowskiego przez pracowników ze strefy przygranicznej lub przez załogę środków transportu używanych w ruchu międzynarodowym.

W każdym razie w odniesieniu do poniżej wymienionych towarów państwa członkowskie mogą ograniczyć zwolnienia do następujących limitów:

a) wyroby tytoniowe

papierosy: 40 sztuk

[...].

2. Państwa członkowskie mają prawo do zmniejszenia wartości lub ilości towarów podlegających zwolnieniu, wówczas gdy przywożone są one z państw trzecich przez osoby zamieszkałe w strefie przygranicznej, przez pracowników ze strefy przygranicznej lub przez załogę środków transportu używanych w ruchu między państwami trzecimi a Wspólnotą.

[...]

8. Państwa członkowskie mają prawo do ograniczenia ilości towarów przewidzianych w art. 4 ust. 1 lit. a) i d) dla podróżnych przyjeżdżających z państwa trzeciego, którzy wjeżdżają do danego państwa członkowskiego".

II — Ocena prawna

19. Z obowiązujących przepisów prawa austriackiego wynika, że przywóz papierosów, dokonywany prywatnie przez rezydentów austriackich, którzy wkraczają do Austrii przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych ze Słowenii, korzysta ze zwolnienia ilościowego z podatku akcyzowego w zakresie 25 sztuk. Natomiast jeśli ci sami rezydenci austriaccy przywożą papierosy, również prywatnie, w ramach podróży z państwa trzeciego, z wyjątkiem szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal, zwolnienie ma zastosowanie do 200 papierosów.

20. Uregulowanie austriackie stosuje zatem zwolnienie z podatku akcyzowego ograniczone do 25 sztuk papierosów w przywozie z państwa członkowskiego, w niniejszym przypadku ze Słowenii, które jest *mniejsze* niż zwolnienie 200 papierosów znajdujące zastosowanie do przywozu z państw trzecich, z wyjątkiem obszaru wolnocłowego Samnauntal w Szwajcarii, który znajduje się w istocie w równoważnej sytuacji co Słowenia. Przywóz do Austrii papierosów dokonywany przez podróżnych z państwa członkowskiego, w danym przypadku ze Słowenii, jest zatem traktowany w sposób mniej korzystny niż przywóz papierosów dokonywany z prawie wszystkich państw trzecich.

21. Jeśli spojrzeć na sprawę z tej perspektywy, widoczna jest tutaj dyskryminacja przywozu tytoniu z państwa członkowskiego, w danym przypadku ze Słowenii, w stosunku do przywozu tytoniu przez podróżnych dokonywanego z państw trzecich, z wyłączeniem szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal.

22. Takie nierówne traktowanie może jednak być obiektywnie uzasadnione, co wyraźnie zostało stwierdzone przez prawo wspólno-

towe. Należy przypomnieć w tym względzie, że pkt 6 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu Słowenii przewiduje wyraźnie, że „państwa członkowskie mogą utrzymać [...] ograniczenia ilościowe na papierosy, jakie mogą być wprowadzone na ich terytorium ze Słowenii bez opłacenia dodatkowego podatku akcyzowego, jak te stosowane przy przywozie z państw trzecich".

III — Pytanie pierwsze

23. Sąd krajowy koncentruje swoje pytanie pierwsze na kwestii wykładni terminu „utrzymać", znajdującego się w pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu. Chodzi o określenie, czy termin ten zezwala na utrzymanie ograniczeń ilościowych, które stosowane były w Austrii do czasu przystąpienia Słowenii, w szczególności w stosunku do tego państwa jako państwa trzeciego, czy też termin ten powinien być rozumiany w ten sposób, że utrzymać można ograniczenia ilościowe, które są obecnie stosowane w Austrii w stosunku do państw trzecich.

24. W każdym razie, niezależnie od tego, czy termin „utrzymać" z ww. pkt 6 należy interpretować jako odnoszący się do przeszłości czy do teraźniejszości, istotną kwestią jest ustalenie, jakie ograniczenia ilościowe, zgodnie z prawem wspólnotowym, państwa członkowskie mogą stosować w przywozie papierosów przez podróżnych z państw trzecich ze zwolnieniem z podatku akcyzowego, podatku od wartości dodanej lub ceł. Odpowiedzi na to pytanie dostarcza dyrektywa 69/169 i rozporządzenie nr 918/83. Z art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/169 i z art. 46 ust. 1 lit. a) rozporządzenia nr 918/83 wynika, że zwolnienie takie dotyczy, co do zasady, 200 papierosów. Państwa członkowskie mają jednak, zgodnie z art. 5 dyrektywy 69/169 i art. 49 ust. 1 rozporządzenia nr 918/83, możliwość zmniejszenia tego ograniczenia ilościowego w przywozie.

25. Szczególne znaczenie w tym zakresie ma art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169, zgodnie z którym „państwa członkowskie mają prawo do ograniczenia ilości towarów przewidzianych w art. 4 ust. 1 lit. a)", to znaczy liczby 200 papierosów zwolnionych z podatku obrotowego i akcyzy „dla podróżnych przyjeżdżających z państwa trzeciego, którzy wjeżdżają do danego państwa członkowskiego".

26. W istocie przedmiotowe uregulowania austriackie, które zmniejszają do 25 papierosów przywóz zwolniony z podatku akcyzowego, zostały wprowadzone na podstawie ww. art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 w ruchu pasażerskim. Dla wykładni tego przepisu — będącego centralnym punktem niniejszej sprawy — nie ma znaczenia, czy rozpatruje się go przed, czy po akcesji Słowenii. W pierwszej kolejności skoncentruję się na

wykładni art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 w celu stwierdzenia, czy pozwala on państwom członkowskim na przyjęcie jedynie w stosunku do niektórych państw trzecich uregulowań, takich jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy.

27. Komisja uważa w tym zakresie, że przedmiotowe uregulowania austriackie są niezgodne z ww. art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169. Rzeczone uregulowania austriackie już przed akcesją Słowenii były niezgodne z prawem wspólnotowym. Zgodnie z tą tezą art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 umożliwia państwom członkowskim ograniczenie zwolnienia do wysokości poniżej 200 sztuk papierosów, co jednak musi nastąpić wyłącznie w sposób jednolity, bez czynienia różnic między państwami trzecimi. Okoliczność, że sporne uregulowanie austriackie stosuje do prawie wszystkich państw trzecich zwolnienie do wysokości 200 sztuk papierosów, podczas gdy do innych (obecnie wyłącznie do szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal) zwolnienie ograniczone do 25 papierosów, stanowi dyskryminację, która jest niedopuszczalna na gruncie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169. Zdaniem Komisji przepis ten należy interpretować w świetle zasady handlu międzynarodowego, zakazującej dyskryminacji między różnymi państwami trzecimi.

28. Zdaniem Komisji Republika Austrii nie ma również prawa przyjmować uregulowania, które ogranicza zwolnienie do 25 sztuk papierosów jedynie w odniesieniu do jednej kategorii podmiotów, czego nie przewiduje art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169, to znaczy do rezydentów austriackich, którzy przekraczają granicę lądową bądź korzystają z żeglugi wewnętrznej celem dostania się do Austrii z Republiki Słowenii, Republiki Węgierskiej bądź ze szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal.

29. Nie podzielam stanowiska Komisji. Nawet jeśli w międzynarodowym prawie handlowym istnieje zasada niedyskryminacji między państwami trzecimi [9], w świetle której należy interpretować art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169, to nie oznacza ona, że każdy przypadek odmiennego traktowania jest zakazany. Odmienne traktowania może być uzasadnione względami obiektywnymi, które wykluczają istnienie rzeczywistej dyskryminacji. W szczególności w niniejszym przypadku należy przyznać państwom członkowskim możliwość podjęcia na podstawie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 działań niezbędnych dla utrzymania skuteczności ich systemów podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych, którego stosowanie jest często uzasadnione względami ochrony zdrowia.

30. To prawda, że przepisy wydane na podstawie art. 5 ust. 8 nie powinny stanowić

9 — Zobacz w szczególności art. I ust. 1 Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu (zwanego dalej „GATT").

arbitralnej lub nieuzasadnionej dyskryminacji [10]. Jednakże nie wydaje się, by dyskryminacja taka miała miejsce w przypadku spornego uregulowania austriackiego. Jak twierdzi rząd austriacki w swoich uwagach, obiektywne powody przemawiają za tym, aby — zgodnie z prawem wspólnotowym — ograniczenie zwolnienia do 25 sztuk papierosów, przyjęte w uregulowaniach austriackich, nie zostało rozciągnięte na wszystkie państwa trzecie i na wszystkich podróżnych, bez względu na ich miejsce zamieszkania.

31. Po pierwsze, należy zauważyć, że brzmienie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 ma charakter dosyć szeroki. Z brzmienia tego wynika, że państwa członkowskie mogą ograniczyć zwolnienie do poniżej 200 sztuk papierosów w przywozie przez podróżnych z państw trzecich. Jest to zatem uprawnienie o charakterze ogólnym, wyraźnie przyznane przez sam przepis tej dyrektywy każdemu państwu członkowskiemu, do ograniczenia limitów ilościowych przywozu zwolnionego w zakresie konkretnie wyrobów tytoniowych [11]. Treść art. 5 ust. 8 nie nakazuje zatem państwu członkowskiemu zmniejszenia owych limitów ilościowych w taki sam sposób w stosunku do wszystkich państw trzecich i w stosunku do wszystkich podróżnych bez żadnego rozróżnienia. W związku z tym należy zbadać, czy mając na względzie cele dyrektywy 69/169, a w szczególności jej art. 5 ust. 8, w niniejszej sprawie występuje obiektywne uzasadnienie dla odmiennego traktowania różnych państw trzecich i grup podróżnych.

32. Jeśli chodzi o ratio legis ww. art. 5 ust. 8 w świetle ogólnej struktury dyrektywy 69/169, to należy przypomnieć, że celem tej dyrektywy jest ułatwienie międzynarodowego ruchu podróżnych pochodzących z państw trzecich poprzez uproszczenie procedur odprawy celnej na towary znajdujące się w ich bagażach osobistych [12]. Aby zrealizować ten cel dyrektywa określa limity ilościowe bądź limity wartościowe, poniżej których podróżni pochodzący z państw trzecich mogą przywozić towary w ich bagażach osobistych ze zwolnieniem z podatku obrotowego i akcyzy.

33. Artykuł 5 przewiduje jednak, że państwa członkowskie mogą wprowadzić ograniczenia tych limitów ustanowionych a priori w sposób ogólny w art. 2 i 4 dyrektywy

10 — Zobacz art. XX GATT dotyczący ogólnych wyjątków, które umożliwiają państwom członkowskim WTO wyłączenie spod zasad GATT.

11 — Należy przypomnieć, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie zachowują w dziedzinie objętej dyrektywą 69/169 jedynie ograniczone uprawienia przyznane im przez przepisy tej dyrektywy oraz zmieniających ją dyrektyw". Wyrok z dnia 9 czerwca 1992 r. w sprawie C-96/91 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-3789, pkt 10, i przywołane tam orzecznictwo.

12 — Wyrok z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-394/97 Heinonen, Rec. str. I-3599, pkt 24 i 25. Również zgodnie z pkt 16 opinii rzecznika generalnego A. Saggia w tej sprawie bądź to dyrektywa 69/169, bądź rozporządzenie nr 918/83 „przyznają jednostkom prawo do przywozu na terytorium państw członkowskich określonej ilości towarów, niepodlegającej cłom, podatkowi obrotowemu i akcyzie, jeśli przywóz ten nie ma charakteru handlowego. Chodzi tu oczywiście o środki, których celem jest, po pierwsze, ułatwienie międzynarodowego ruchu podróżnych, a po drugie, uproszczenie zadań służb celnych państw członkowskich".

69/169 w zakresie przywozu z państw trzecich. Uprawnienie państw członkowskich do wprowadzenia takich ograniczeń ma zatem charakter wyjątku w stosunku do ogólnego celu realizowanego przez dyrektywę 69/169 w postaci ułatwienia międzynarodowego ruchu pasażerskiego poprzez uproszczenie procedur odprawy celnej przy przywozie towarów. W ramach tych właśnie wyjątków, przewidzianych zarówno w art. 5, jak i w jego ust. 8, przewidziano uprawnienie państw członkowskich do ograniczenia limitów ilościowych w przywozie dwóch produktów, a mianowicie tytoniu i kawy oraz ekstraktów i esencji kawy.

34. Prawdą jest, że art. 5 ust. 2 przewiduje, że państwa członkowskie „mają prawo do zmniejszenia wartości lub ilości towarów podlegających zwolnieniu", jeżeli są one przywożone w ramach ruchu transgranicznego z państwami trzecimi. Z okoliczności tej nie wynika jednak, że art. 5 ust. 8 nie może stanowić podstawy dla uregulowania, takiego jak sporne uregulowanie austriackie. W rzeczywistości bowiem ust. 8 dotyczy wyłącznie niektórych produktów, to znaczy wyrobów tytoniowych i kawy. Ma on szczególny charakter w stosunku do ust. 2, który ma szerszy zakres, jako że stosuje się do wszystkich towarów w ogólności. Oznacza to, że istnienie art. 5 ust. 2 nie stanowi przeszkody, by dane uregulowanie, wydane na podstawie ust. 8, brało pod uwagę względy dotyczące bliskości geograficznej państwa pochodzenia wyrobów tytoniowych lub kawy, przywożonych przez podróżnych. Takie względy mogą być brane po uwagę przez państwo członkowskie przy podejmowaniu decyzji o ograniczeniu limitów ilościowych zwolnienia na wyroby tytoniowe lub kawę w celu rozwiązania problemu krótkoterminowych podróży transgranicznych w celu nabycia papierosów opodatkowanych o wiele niższą stawką podatku akcyzowego.

35. Ratio legis uprawnienia do ograniczenia limitów ilościowych w przywozie, przewidzianego w art. 5 ust. 8, wynika ze specyfiki tych produktów i różnego krajowego podejścia do kwestii ich konsumpcji. Są to produkty, wyroby tytoniowe, kawa lub ekstrakty i esencje kawy, których może dotyczyć znaczne zróżnicowanie cen między poszczególnymi państwami członkowskimi wskutek bardzo zróżnicowanego traktowania podatkowego, w szczególności w zakresie podatku akcyzowego, któremu podlegają [13]. Dzieje się tak w szczególności w przypadku wyrobów tytoniowych. Choć cele realizowane przez państwa poprzez przyjęcie wysokiego poziomu podatku akcyzowego mogą się bardzo różnić, cel zniechęcania do konsumpcji, związany w szczególności z ochroną zdrowia, z całą pewnością jest słuszny [14].

13 — Jeśli chodzi o kawę, obecnie pięć państw członkowskich pobiera akcyzę od tego produktu. Zobacz w tym względzie wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z krajów trzecich z podatku od wartości dodanej oraz podatku akcyzowego (przedstawiony przez Komisję), COM(2006) 76, wersja ostateczna, str. 5.

14 — Dobrze wiadomo, że podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim od konsumpcji, który może mieć, po pierwsze, cel budżetowy polegający na osiągnięciu dochodów przez budżet państwa i po drugie, cel polegający na zniechęcaniu do konsumpcji określonych produktów, w szczególności ze względów ochrony zdrowia. Uznanie tego dualizmu celów widoczne jest w wyroku z dnia 24 lutego 2000 r. w sprawie C-434/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1129, pkt 19 oraz w pkt 13 opinii rzecznika generalnego A. Saggia w tej sprawie. Zobacz również opinię rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie C-325/99 Van de Water, Rec. str. I-2729, pkt 25.

Jeśli bowiem chodzi konkretnie o wyroby tytoniowe, to opodatkowanie stanowi, co wyraźnie przyznaje Wspólnota, skuteczny instrument zniechęcania do konsumpcji, a w ten sposób ochrony zdrowia ludności [15].

36. Wynika z tego, że państwo członkowskie ma prawo na podstawie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 przyjąć przepisy, które pozwalają na uniknięcie udaremnienia polityki opodatkowania wyrobów tytoniowych. Jeśli rezydenci tego państwa mogą z łatwością udać się do państw trzecich, które stosują bardzo niski poziom opodatkowania wyrobów tytoniowych — ponieważ nie są one zobowiązane do przestrzegania ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego równej stawce przewidzianej w art. 2 dyrektywy 92/79/EWG [16] — oraz nabyć i przywieźć te wyroby tytoniowe po dużo niższej cenie, to w oczywisty sposób ucierpi na tym skuteczność polityki fiskalnej polegającej na zniechęcaniu do konsumpcji wyrobów tytoniowych.

37. Austria powinna zatem mieć możliwość, w pełni zgodną z treścią i ratio legis art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169, ograniczenia do 25 papierosów limitu ilościowego w przywozie papierosów przez podróżnych, którzy wkraczają drogą lądową do tego państwa *jedynie z* niektórych państw trzecich. Co więcej, podróżnymi, do których stosuje się takie ograniczone zwolnienie, mogą być wyłącznie ci, którzy zamieszkują w Austrii, ponieważ do nich właśnie jest adresowana polityka fiskalna dotycząca wyrobów tytoniowych, którą państwo członkowskie może chcieć słusznie chronić.

38. Jest zatem możliwe obiektywne uzasadnienie odmiennego traktowania kwestionowanego w niniejszym przypadku. Uzasadnienie to wynika z połączenia dwóch elementów: braku w państwach, które są traktowane w odmienny sposób, poziomu opodatkowania wyrobów tytoniowych równego minimalnej stawce opodatkowania tych wyrobów, ustanowionej w prawie wspólnotowym, oraz bliskości geograficznej tych państw z Austrią, która sprzyja krótkoterminowym podróżom rezydentów austriackich celem nabycia tych wyrobów.

39. W zakresie, w jakim zachodzą te okoliczności, co — jak się wydaje — ma miejsce w niniejszym przypadku, odmienne traktowanie niektórych państw przygranicznych w porównaniu do państw trzecich, które nie sąsiadują z Austrią, bądź które — nawet jeśli z nią sąsiadują — stosują poziom opodatkowania papierosów wyższy od minimum wprowadzonego przez prawo wspólnotowe, jest obiektywnie uzasadnione.

15 — Artykuł 6 ramowej Konwencji antytytoniowej WHO podpisanej w Genewie w dniu 21 maja 2003 r. i zatwierdzonej decyzją Rady 2004/513/WE z dnia 2 czerwca 2004 r., opublikowanej w Dz.U. L 213 z dnia 15 czerwca 2004 r., str. 8, stwierdza, że „strony uznają, że instrumenty finansowe i podatkowe stanowią skuteczny i istotny środek zmniejszenia spożycia tytoniu [...]".

16 — Dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. L 316, str. 8). Artykuł 2, po zmianie wprowadzonej dyrektywą Rady 2002/10/WE z dnia 12 lutego 2002 r. (Dz.U. L 46, str. 26), ma następujące brzmienie: „Każde państwo członkowskie stosuje całkowitą minimalną stawkę akcyzy (szczególny podatek plus podatek ad valorem, wyłączając VAT), której zakres zostaje ustalony na 57% ceny sprzedaży detalicznej (włączając wszystkie podatki) i która ma być nie niższa niż 60 EUR na 1000 papierosów, dla papierosów należących do kategorii cenowej o największym popycie. Począwszy od 1 lipca 2006 r. liczba »60 EUR« zostaje zastąpiona liczbą »64 EUR«".

40. Takie odmienne traktowanie powinno ponadto być proporcjonalne do realizowanego celu. Gdyby, aby unikać podróży odbywanych celem nabycia papierosów do państw przygranicznych, które nie stosują ogólnej minimalnej stawki akcyzy na papierosy, ustanowionej w prawie wspólnotowym, Austria musiała ograniczyć limity ilościowe tego zwolnienia w sposób jednolity dla przywozu ze wszystkich państw trzecich, przyjmując podejście prezentowane przez Komisję, uregulowanie takie byłoby nieproporcjonalne do realizowanego celu.

41. W istocie byłoby zupełnie sprzeczne z zasadą proporcjonalności, aby państwa członkowskie w wykonaniu uprawnienia przyznanego im na podstawie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 były zobowiązane do ograniczenia zwolnienia w stosunku do podróżnych ze wszystkich państw trzecich bądź przeciwnie, byłyby uprawnione do nieograniczania tego zwolnienia w ogóle. Tego rodzaju rozwiązanie, „wszystko albo nic", naruszałoby centralny cel dyrektywy 69/169, którym, przypomnę, jest liberalizacja systemu podatków od przywozu w międzynarodowym ruchu pasażerskim pomiędzy państwami trzecimi a Wspólnotą oraz ułatwienie tego ruchu. Istnieje napięcie między tym ogólnym celem dyrektywy 69/169 a uprawnieniem przewidzianym w art. 5 ust. 8 tej dyrektywy, ponieważ korzystanie z tego uprawnienia powoduje ograniczenie międzynarodowego ruchu pasażerskiego. Z równowagi, jaką należy znaleźć między korzystaniem z uprawnienia przewidzianego w art. 5 ust. 8 a centralnym celem dyrektywy, wynika, że ograniczenie zwolnienia wyrobów tytoniowych, dokonane przez państwo członkowskie na podstawie art. 5 ust. 8, powinno być dokonane bez wykraczania poza to, co niezbędne dla zapewnienia osiągnięcia celów realizowanych przez to państwo i uznanych przez prawo wspólnotowe.

42. Jestem zatem zdania, że wykładni art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 należy dokonywać w ten sposób, że z przepisem tym jest zgodne uregulowanie przyjęte przez państwo członkowskie, które ogranicza limity ilościowe zwolnienia w przywozie papierosów dokonywanym przez osoby zamieszkałe w tym państwie członkowskim wyłącznie z sąsiadujących państw trzecich, które nie stosują stawki opodatkowania co najmniej równej minimalnej stawce akcyzy przewidzianej w prawie wspólnotowym.

43. W związku z tym pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby Austria utrzymała przejściowo zwolnienie z podatku akcyzowego ograniczone do 25 sztuk w odniesieniu do przywozu papierosów przez podróżnych zamieszkałych w tym państwie ze Słowenii, drogą lądową lub wodami śródlądowymi, które jest równe zwolnieniu obecnie stosowanemu przez Austrię w stosunku do pozostałych sąsiadujących państw trzecich po ostatnim rozszerzeniu, ponieważ państwa te nie stosują ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego dla papierosów, równej stawce przewidzianej w art. 2 ust. 1 dyrektywy 92/79, zmienionej dyrektywą 2002/10/WE.

IV — Pytanie drugie

44. Jeśli chodzi o odpowiedź, jakiej należy udzielić na pytanie drugie, skierowane przez sąd krajowy, to podzielam stanowisko rządu austriackiego. Okoliczność, że zwolnienie z podatku akcyzowego, ograniczone do 25 sztuk, obecnie stosowane jest przez Austrię wyłącznie w stosunku do obszaru wolnocłowego jednego tylko państwa trzeciego (Szwajcarii), podczas gdy ze wszystkich innych państw trzecich dozwolony jest przywóz do Austrii papierosów ze zwolnieniem z podatku akcyzowego w ilości 200 sztuk, jest uzasadniona obiektywną okolicznością, że po przystąpieniu Słowenii strefa ta jest jedyną strefą graniczącą z Austrią, należącą do państwa trzeciego, w której nie jest stosowana stawka opodatkowania co najmniej równa ogólnej minimalnej stawce podatku akcyzowego, ustanowionej przez prawo wspólnotowe. Sytuacja taka nie podważa zgodności przedmiotowego uregulowania austriackiego w stosunku do Słowenii (oraz w stosunku do innych nowych państw członkowskich sąsiadujących z Austrią) w okresie przejściowym, w którym Słowenia nie jest zobowiązana do stosowania ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego, ustanowionej przez prawo wspólnotowe. Sytuacja taka nie powoduje również tego, że stosowanie tego ograniczonego zwolnienia do państwa członkowskiego, takiego jak Słowenia, analogicznie jak do obszaru wolnocłowego jedynego państwa trzeciego, zgodnie ze sformułowaniem użytym przez sąd krajowy, stanowi naruszenie zasady swobodnego przepływu towarów w rozumieniu art. 23 WE, 25 WE i 26 WE.

V — Wnioski

45. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, odpowiedział w następujący sposób:

1) Punkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej,

Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby Austria utrzymała przejściowo zwolnienie z podatku akcyzowego ograniczone do 25 sztuk w odniesieniu do przywozu papierosów przez podróżnych zamieszkałych w tym państwie ze Słowenii, drogą lądową lub wodami śródlądowymi, które jest równe zwolnieniu obecnie stosowanemu przez Austrię w stosunku do pozostałych sąsiadujących państw trzecich po ostatnim rozszerzeniu, ponieważ państwa te nie stosują ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego dla papierosów, równej stawce przewidzianej w art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżania podatków od papierosów, zmienionej dyrektywą Rady 2002/10/WE z dnia 12 lutego 2002.

2) Na odpowiedź na poprzednie pytanie nie ma wpływu okoliczność, że ograniczenie ilościowe wprowadzone przez przedmiotowe uregulowanie austriackie istnieje obecnie jedynie w odniesieniu do obszaru wolnocłowego jednego tylko państwa trzeciego, a jednocześnie dozwolony jest przywóz do Austrii papierosów ze wszystkich innych państw trzecich ze zwolnieniem w ilości do 200 sztuk. Sytuacja taka nie stanowi naruszenia art. 23 WE, 25 WE i 26 WE.