WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 5 października 2006 r.*

W sprawie C-140/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria) postanowieniem z dnia 18 marca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 marca 2005 r., w postępowaniu:

Amalia Valeško

przeciwko

Zollamt Klagenfurt,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans (sprawozdawca), prezes izby, J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i J. Klučka, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 lutego 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A. Valeško przez R. Vouk, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu austriackiego przez H. Dossiego i J. Bauera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Albenzia, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu słoweńskiego przez T. Mihelič i V. Klemenc, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez M. Heller i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 maja 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy 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 (Dz.U. 2003, L 236, str. 33, zwanego dalej „aktem o przystąpieniu"), oraz art. 23 WE, 25 WE i 26 WE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy A. Valeško a Zollamt Klagenfurt (urzędem celnym Klagenfurt, zwanym dalej „Zollamt") w przedmiocie zwolnienia z podatku akcyzowego stosowanego podczas wprowadzania na terytorium austriackie 200 papierosów pochodzących ze Słowenii.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 2 aktu o przystąpieniu stanowi:

„Od dnia przystąpienia nowe państwa członkowskie są związane postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia; postanowienia te są stosowane w nowych państwach członkowskich zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym akcie".

4 Artykuł 10 tego aktu stanowi:

„Stosowanie Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje jest, w ramach środków przejściowych, przedmiotem odstępstw przewidzianych w niniejszym Akcie".

5 Zgodnie z art. 24 aktu o przystąpieniu:

„Środki wymienione w załącznikach V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII oraz XIV do niniejszego Aktu mają zastosowanie do nowych państw członkowskich na warunkach określonych w tych załącznikach".

6 Punkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu stanowi, że:

„31992 L 0079: Dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżania podatków od papierosów (Dz.U. L 316 z 31.10.1992, str. 8), ostatnio zmieniona przez:

— 32002 L 0010: Dyrektywa Rady 2002/10/WE z dnia 12.2.2002 r. (Dz.U. L 46 z 16.2.2002, str. 26).

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".

7 Artykuł 8 dyrektywy 92/12 stanowi:

„Odnośnie [do] 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".

8 Zgodnie z art. 45 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.U. L 105, str. 1), zmienionego rozporządzeniem Rady (EWG) nr 1315/88 z dnia 3 maja 1988 r. (Dz.U. L 123, str. 2, zwanym dalej „rozporządzeniem nr 918/83"):

„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".

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

10 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,

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

[...]".

11 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 (Dz.U. L 133, str. 6) zmienionej dyrektywą Rady 94/4/WE z dnia 14 lutego 1994 r. zmieniającą

dyrektywy 69/169/EWG i 77/388/EWG oraz zwiększającą sumy niepodlegające opodatkowaniu dla podróżnych z państw trzecich i limity wolnocłowych zakupów w wewnątrzwspólnotowym ruchu pasażerskim (Dz.U. L 60, str. 14, zwanej dalej „dyrektywą 69/169"), 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".

12 Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/169 każde państwo członkowskie ustanawia odnośnie do zwolnienia z podatku od wartości dodanej i akcyzowego papierosów pochodzących z państw trzecich ograniczenie ilościowe 200 sztuk.

13 Artykuł 5 dyrektywy 69/169 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.

3. Państwa członkowskie mają prawo do zmniejszenia wartości lub ilości towarów podlegających zwolnieniu wówczas, gdy przywożone są one z innego państwa członkowskiego przez członków sił zbrojnych państwa członkowskiego, łącznie z personelem cywilnym oraz małżonkiem i dziećmi pozostającymi na ich utrzymaniu, stacjonujących w innym państwie członkowskim.

[...]

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".

Prawo krajowe

14 Artykuł 6 ust. 3 Tabaksteuergesetz (ustawy o podatku od wyrobów tytoniowych) z dnia 31 sierpnia 1994 r. (BGBl. I, 704/1994) zmienionej przez Abgabenänderungsgesetz (ustawę zmieniającą ustawę dotyczącą podatków) z dnia 19 grudnia 2003 r. (BGBl. I, 124/2003) (zwanej dalej „TabStG") stanowi, że:

„Federalny Minister Finansów może wydać rozporządzenie:

(1) w przypadku przywozu wyrobów tytoniowych, w celu zarządzenia ich zwolnienia na warunkach, na których ich przywóz może zostać zwolniony z cła lub z podatku akcyzowego na podstawie rozporządzenia nr 918/83 oraz pozostałych przepisów przyjętych przez Wspólnotę Europejską,

(2) w celu uregulowania zwolnienia z podatku przywozu na obszar podatkowy wyrobów tytoniowych pochodzących z innych państw członkowskich, na tych samych warunkach, na których dozwolone jest zwolnienie w pkt 1,

[...]

(5) wyłączenia zwolnienia wyrobów tytoniowych z podatku od importu na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o wprowadzeniu cła w zakresie niezbędnym dla wprowadzenia w życie przepisów przyjętych przez Wspólnotę Europejską w celu zapewnienia jednakowego opodatkowania".

15 Zgodnie z art. 29 ust. 1 TabStG:

„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".

16 Zgodnie z art. 29a TabStG:

„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".

17 Artykuł 44f ust. 2 pkt 4 TabStG stanowi:

„Artykuł 29a [...] wchodzi w życie jednocześnie z traktem dotyczącym przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Słowackiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Słowenii, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej do Unii Europejskiej i jest stosowany w okresie przejściowym do:

[...]

(4) Republiki Słowenii do dnia 31 grudnia 2007 r.

[...]".

18 Na podstawie uprawnień przysługujących mu na mocy art. 6 ust. 3 TabStG Federalny Minister Finansów wydał Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung (rozporządzenie dotyczące zwolnienia z podatku akcyzowego) z dnia 5 stycznia 1995 r. (BGBl, 3/1995), które z dniem 1 lipca 1997 r. zostało zmienione przez Verordnung: Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung (rozporządzenie zmieniające rozporządzenie dotyczące zwolnienia z podatku akcyzowego) z dnia 19 czerwca 1997 r. (BGBl. II, 162/1997) (zwane dalej „VerbStBefV").

19 Artykuł 1 VerbStBefV stanowi:

„1. Towary opodatkowane podatkiem akcyzowym przywożone na obszar podatkowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym z państwa trzeciego, o ile nic innego nie wynika z art. 2–5, są zwolnione z podatku akcyzowego wówczas, gdy ich przywóz na obszar celny Wspólnoty jest zwolniony na podstawie:

(1) rozporządzenia nr 918/83 i przepisów przyjętych w celu jego wykonania,

(2) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.U. L 302, str. 1) oraz przepisów przyjętych w celu jego wykonania,

(3) ustawy o wprowadzeniu prawa celnego, BGBl. 659/1994.

2. O ile nic innego nie wynika z art. 4 i 5 niniejszego rozporządzenia, dla celów zwolnienia z podatku akcyzowego wyrażenie obszar podatkowy w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym należy zastąpić wyrażeniem obszar celny Wspólnoty, natomiast wyrażenie państwo trzecie oznaczać będzie każde państwo, do którego nie ma zastosowania dyrektywa 92/12".

20 W myśl art. 3 VerbStBefV:

„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.

[...]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

21 Wracając ze Słowenii, A. Valeško, obywatelka austriacka, wjechała w dniu 10 lipca 2004 r. na terytorium Republiki Austriackiej, państwa członkowskiego, w którym znajduje się jej miejsce zamieszkania,

22 W trakcie kontroli przeprowadzonej na austriackim przejściu granicznym w Grablach zainteresowana zadeklarowała 200 sztuk papierosów marki Davidoff Gold 200.

23 Decyzją z dnia 30 lipca 2004 r. opierając się na art. 29a TabStG oraz na przewidzianym w tym przepisie ograniczeniu zwolnienia podatkowego do 25 papierosów Zollamt opodatkował podatkiem od wyrobów tytoniowych 175 z 200 papierosów przywiezionych przez A. Valeško, w wysokości 16,80 EUR.

24 A. Valeško wniosła skargę od tej decyzji, podnosząc, że ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do 25 papierosów na podstawie art. 29a TabStG jest sprzeczne z prawem wspólnotowym. Decyzją z 17 grudnia 2004 r. Zollamt oddalił tę skargę.

25 A. Valeško wniosła odwołanie od tej decyzji do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt. Wniosła ona o to, by w przypadku zastosowania art. 29a TabStG skierowane zostało pytanie prejudycjalne do Trybunału.

26 Sąd krajowy podnosi, iż zgodnie z prawem austriackim przepisy prawa celnego stosowane są co do zasady do poboru podatku akcyzowego w przypadku przywozu,

wówczas gdy towary podlegające temu podatkowi są przywożone bezpośrednio na obszar podatkowy z państwa trzeciego.

27 Zdaniem tego sądu pkt 6 ust. 2 załącznika XIII aktu o przystąpieniu może być interpretowany w ten sposób, że państwa członkowskie mogą utrzymać ograniczenia ilościowe, pod warunkiem że były one dotychczas stosowane, w szczególności wobec Republiki Słowenii jako państwa trzeciego, w chwili jej przystąpienia do Unii Europejskiej.

28 Jeżeli taka wykładnia zostałaby podtrzymana, warunek ten byłby spełniony, jeżeli chodzi o art. 29a TabStG, jako że ograniczenie ilościowe do 25 papierosów, o którym mowa w tym przepisie, przewidziane było w art. 3a VerbStBefV jeszcze przed przystąpieniem Republiki Słowenii do Unii Europejskiej.

29 W każdym razie zdaniem sądu krajowego możliwa jest także i inna wykładnia. W rzeczywistości bowiem brzmienie pkt 6 ust. 2 załącznika XIII aktu o przystąpieniu, a w szczególności sformułowanie „takie same ograniczenia ilościowe [...] jak te stosowane przy przywozie z państw trzecich" umożliwiają podejście oparte na stanie prawnym obowiązującym przed przystąpieniem Republiki Słowenii do Unii Europejskiej.

30 Podążając drogą tej wykładni, do papierosów pochodzących ze Słowenii znajdowałyby zastosowanie te same ograniczenia ilościowe, co ograniczenia przewidziane dla papierosów przywożonych z pozostałych państw trzecich po ostatnim rozszerzeniu Unii Europejskiej.

31 Jeżeli podtrzymany zostałby drugi sposób wykładni, ograniczenia ilościowe do 25 papierosów przewidziane w art. 29a TabStG oraz 3a VerbStBefV miałyby obecnie zastosowanie jedynie do przywozu pochodzącego ze szwajcarskiego obszaru wolnocłowego w Samnauntal, ponieważ poza Konfederacją Szwajcarską i Księstwem Lichtensteinu, państwami Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu, żadne inne państwo trzecie nie posiada obecnie wspólnej granicy z Republiką Austrii.

32 Sąd krajowy wyraża wątpliwości co do możliwości zastosowania do przywozów ze Słowenii ograniczenia ilościowego do 25 papierosów, ponieważ utrzymanie takiego restrykcyjnego systemu wydaje się wychodzić poza wolę prawodawcy, a tym samym wydaje się być sprzeczne z aktem o przystąpieniu, a także zasadami ustanowionymi w art. 23 WE, 25 WE i 26 WE.

33 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy zawarte w pkt 6 ust. 2 załącznika XIII aktu [o przystąpieniu], zgodnie z którymi, bez uszczerbku dla art. 8 dyrektywy 92/12 [...] 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 art. 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?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

34 Przez swoje pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza do ustalenia tego, czy pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu należy interpretować w ten sposób, iż umożliwia on Republice Austrii utrzymanie, jako przejściowego, uregulowania zawierającego ograniczenie do 25 sztuk zwolnienia od podatku papierosów przywożonych w osobistym bagażu podróżnych, ponieważ zwolnienie to obowiązywało jeszcze przed przystąpieniem Republiki Słowenii do Unii Europejskiej, czy też rzeczony przepis aktu o przystąpieniu powinien być rozumiany w ten sposób, iż utrzymanie takiego zwolnienia jest uzależnione od warunku, aby zwolnienie to stosowane było przez Republikę Austrii do przywozu z państw trzecich na podstawie aktualnie obowiązującego ustawodawstwa.

35 Tytułem wstępu należy wskazać, że dziedzina zwolnień z podatku akcyzowego przywozu towarów pochodzących z państw trzecich, w szczególności papierosów, w bagażu osobistym podróżnych, regulowana jest przez dyrektywę 69/169.

36 Celem tej dyrektywy, na co wskazuje jej tytuł, jest harmonizacja zwolnień z podatku obrotowego i akcyzowego pobieranego od przywozu towarów w międzynarodowym ruchu pasażerskim. Zgodnie z tym, co wynika z motywów tej dyrektywy, a także z motywów zmieniających ją ostatnio dyrektyw, chodzi o większą liberalizację systemu podatków od przywozu w międzynarodowym ruchu pasażerskim, w celu jego ułatwienia (wyrok z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-394/97 Heinonen, Rec. str. I-3599, pkt 25).

37 Ponadto 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 Hiszpanii, Rec. str. I-3789, pkt 10 oraz powołane tam orzecznictwo).

38 W szczególności jeżeli chodzi o papierosy, to z art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 69/169 wynika, że zwolnienie z podatku akcyzowego w ruchu pomiędzy państwami trzecimi a Wspólnotą jest ograniczone do 200 papierosów. W każdym razie państwa członkowskie nadal posiadają na podstawie art. 5 ust. 2 i 8 tej dyrektywy uprawnienie obniżenia limitu wolnego od podatku na warunkach przewidzianych w tych przepisach.

39 Przepisy te, obwiązujące zarówno przed, jak i po przystąpieniu Republiki Słowenii do Unii Europejskiej, a także w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, nie uległy zmianie.

40 Ponadto wiadomo, że Republika Austrii przyjęła art. 29a TabStG oraz określiła w tym przepisie zwolnienie ograniczone do 25 papierosów na podstawie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 oraz że ów przepis krajowy został notyfikowany Komisji przez organy tego państwa członkowskiego jako przepis przejściowy, o którym mowa w art. 24 aktu o przystąpieniu.

41 Ponadto nie zakwestionowano tego, iż ów przepis uregulowania krajowego przejął, co do zasady w tym samym brzmieniu, zwolnienie przewidziane już w art. 3a VerbStBefV, które stosowane było od dnia 1 stycznia 1997 r. do przywozu przez podróżnych papierosów pochodzących z państw trzecich graniczących z Republiką Austrii, w szczególności ze Słowenii, które, po ostatnim rozszerzeniu Unii Europejskiej, znajduje zastosowanie jedynie do szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal.

42 W związku z tym nasuwa się pytanie, czy przed przystąpieniem Republiki Słowenii do Unii sporne uregulowanie krajowe ustanawiające zwolnienie ograniczone do 25 papierosów mogło opierać się na ograniczonym uprawnieniu, którym dysponuje Republika Austrii na podstawie art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169, oraz czy w następstwie tego przystąpienia owo uregulowanie może, uwzględniając art. 24 aktu o przystąpieniu, być oparte na tym uprawnieniu.

43 Zdaniem Komisji na pytanie to należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

44 Wyjątek zawarty w art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 nie może zostać powołany w odniesieniu do zwolnienia krajowego takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu

przed sądem krajowym, ponieważ ma ono zastosowanie jedynie do przywozu towarów z określonych państw trzecich, a ponadto ogranicza się ono do szczególnej kategorii podróżnych przyjeżdżających z tych państw, to znaczy do tych, którzy mają stałe miejsce zamieszkania w Austrii i którzy bezpośrednio wjeżdżają na terytorium tego państwa członkowskiego przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych.

45 Trzy pierwsze ustępy art. 5 dyrektywy 69/169 przewidują wyjątki mające zastosowanie do określonych kategorii szczegółowo opisanych podróżnych. I tak wyjątki te byłyby zbędne, a ponadto wiązałyby się z ryzykiem ich obejścia, w przypadku gdyby ust. 8 tego artykułu należało rozumieć w ten sposób, iż przyznaje on państwom członkowskim ogólne uprawnienie do dodania innych szczególnych kategorii podróżnych niż kategorie określone w trzech pierwszych ustępach.

46 Uznanie takiej kompetencji mogłoby ponadto skutkować ustanowieniem różnych systemów zwolnień w państwach członkowskich. Ustanowienie takich systemów byłoby sprzeczne z celem przewidzianym przez dyrektywę 69/169, a mianowicie z ułatwieniem ruchu podróżnych.

47 Komisja twierdzi wreszcie, iż proponowana przez nią wykładnia jest niezbędna także w celu poszanowania zasady zakazującej wszelkiej dyskryminacji pomiędzy państwami trzecimi w handlu międzynarodowym.

48 Argumentu tego nie można uwzględnić.

49 Odnośnie do argumentacji dotyczącej zamieszczonego w art. 5 ust. 1–3 dyrektywy 69/169 wyliczenia szczególnych wyjątków stosowanych do określonych kategorii podróżnych, to należy wskazać, że spośród tych przepisów jedynie ust. 2 tego artykułu może mieć znaczenie dla sprawy przed sądem krajowym, ponieważ dotyczy on przywozów z państw trzecich, natomiast ust. 1 i 3 tego artykułu dotyczą towarów pochodzących z innego państwa członkowskiego.

50 O ile prawdą jest, że przewidziana przez sporny przepis krajowy kategoria podróżnych, obejmująca osoby mające swoje stałe miejsce zamieszkania w Austrii, została określona w szerszy sposób niż kategoria podróżnych obejmująca osoby mające swoje miejsce zamieszkania w strefie przygranicznej, pracowników ze strefy przygranicznej lub załogi środków transportu używanego w ruchu pomiędzy krajami trzecimi a Wspólnotą w rozumieniu art. 5 ust. 2 dyrektywy 69/169, to jednak szczególny charakter kategorii podróżnych, które przewidziano w tym ostatnim wyjątku, nie sprzeciwia się zastosowaniu wyjątku przewidzianego w ust. 8 tego samego artykułu do innej kategorii podróżnych określonej w szerszy sposób.

51 W rzeczywistości bowiem ów ostatni wyjątek również ma szczególny charakter, ponieważ stosowany jest on jedynie do określonych, wymienionych w wyczerpujący sposób towarów, w szczególności zaś do papierosów.

52 Zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 państwa członkowskie są uprawnione do zmniejszenia ilości towarów przewidzianych w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy, a w szczególności papierosów, w odniesieniu do podróżnych, którzy przyjeżdżając z państwa trzeciego, wjeżdżają do danego państwa członkowskiego.

53 Należy stwierdzić, iż z uwagi na ogólny charakter użytych pojęć, brzmienie tego przepisu nie daje podstaw do wykładni zawężającej, takiej jak wykładnia proponowana przez Komisję, zgodnie z którą ograniczenie zwolnienia na podstawie tego przepisu będzie dopuszczalne jedynie wtedy, gdy będzie ono stosowane w jednakowym zakresie wobec wszystkich państw trzecich i wobec wszystkich kategorii podróżnych.

54 Natomiast ogólny charakter brzmienia tego przepisu oznacza, że w odniesieniu do poszczególnych towarów określonych w art. 4 ust. 1 lit. a) i d) dyrektywy 69/169, a zwłaszcza papierosów, państwa członkowskie zachowują szerokie uprawnienie do ograniczenia ilości tych towarów.

55 Co prawda istnieje pewien rozdźwięk pomiędzy tym uprawnieniem a ogólnym celem dyrektywy 69/169, który, o czym była mowa w pkt 36 niniejszego wyroku, polega przede wszystkim na liberalizacji systemu podatków od przywozu w ruchu pasażerskim w celu jego ułatwienia.

56 Korzystając z tego uprawnienia, państwa członkowskie powinny zatem zmierzać do ograniczenia możliwości wywołania przez przyjęte przepisy negatywnych skutków, jakie mogą one wywierać na realizację ogólnego celu dyrektywy 69/169, a tym samym powinny przestrzegać zasady rozsądnej równowagi pomiędzy tym celem a celem szczególnym przewidzianym w art. 5 ust. 8 tej dyrektywy.

57 Ów szczególny cel powinien uwzględniać specyficzny charakter spornych towarów, to znaczy wyrobów tytoniowych takich jak papierosy, a także dobro prawne, którego ochronę umożliwia sporny w postępowaniu przed sądem krajowym przepis.

58 Tak jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 35 swojej opinii, w odniesieniu do tych wyrobów regulacja podatkowa stanowi ważny i skuteczny instrument w walce z konsumpcją tych wyrobów, a tym samym instrument ochrony zdrowia publicznego.

59 Wiadomo, że art. 3a VerbStBefV przewidujący zwolnienie ograniczone do 25 papierosów został wprowadzony w celu uniemożliwienia rezydentom austriackim systematycznego uchylania się od zapłaty ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego od papierosów, którego stawka została ustalona w art. 2 dyrektywy 92/79, zmienionej dyrektywą 2002/10, poprzez zakup papierosów, często w trakcie krótkich powtarzających się podróży, w państwie graniczącym z Republiką Austrii, stosującym niższą stawkę opodatkowania i w konsekwencji znacznie niższe ceny niż ceny obowiązujące w tym państwie członkowskim, a następnie — przy okazji każdej z tych podróży — przywóz tych papierosów do wysokości 200 sztuk zwolnionych z podatku akcyzowego.

60 Owo szczególne niebezpieczeństwo obejścia polityki podatkowej i zniweczenia celu, jakim jest ochrona zdrowia publicznego, istnieje nadal po wejściu Republiki Słowenii do Unii Europejskiej, ponieważ zgodnie z pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu to nowe państwo członkowskie może, nawet będąc zobowiązane do stopniowego podnoszenia stawki podatku, przedłużyć stosowanie minimalnej ogólnej stawki podatku akcyzowego do dnia 31 grudnia 2007 r.

61 Należy zauważyć także, że zakres zastosowania spornego w postępowaniu przed sądem krajowym przepisu jest w sposób szczególny ograniczony do tego, co jest niezbędne dla zwalczania takich praktyk, odnośnie do których stwierdzono, iż ze względu na swoje łączne skutki stanowią znaczne niebezpieczeństwo dla skuteczności polityki podatkowej dotyczącej wyrobów tytoniowych, a w związku z tym dla wymogów ochrony zdrowia publicznego.

62 W rzeczywistości należy stwierdzić, że przepis ten dotyczy jedynie osób mających stałe miejsce zamieszkania w Austrii, których ochrona w dziedzinie zdrowia należy do prawodawcy austriackiego, a które przyjeżdżając z graniczącego państwa trzeciego, stosującego do papierosów niższą stawkę podatkową od stawki wprowadzonej przez obowiązujące uregulowanie wspólnotowe, wjeżdżają bezpośrednio na terytorium tego państwa.

63 Okoliczność ta wyjaśnia powody niestosowania tego przepisu do przywozów z państw trzecich graniczących z Republiką Austrii, takich jak Konfederacja Szwajcarska oraz Księstwo Liechtensteinu — stosujących do wyrobów tytoniowych stawki podatkowe, które nie są niższe niż stawki wprowadzone przez uregulowanie wspólnotowe — a stosowania go do przywozów ze szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal, gdzie stawka podatkowa jest niższa od stawki przewidzianej przez uregulowanie wspólnotowe.

64 Sporny przepis krajowy nie jest również stosowany w przypadku podróży nieuznawanych za stanowiące znaczne niebezpieczeństwo dla skuteczności polityki podatkowej dotyczącej tych wyrobów — takich jak podróże dokonywane drogą powietrzną — lub w przypadku podróży do państwa trzeciego, które nie jest państwem sąsiadującym.

65 Z powyższego wynika, że uwzględniając zakres zastosowania uzależniony od szczególnych okoliczności związanych z niebezpieczeństwem naruszenia polityki podatkowej i celu, jakim jest ochrona zdrowia publicznego, wynikający z bliskości danych państw, a także z wysokości stawki podatkowej stosowanej do wyrobów tytoniowych w tych państwach, sporny przepis krajowy zachowuje rozsądną równowagę pomiędzy ogólnym celem dyrektywy 69/169 a celem szczególnym przewidzianym w art. 5 ust. 8 tej dyrektywy.

66 Odnośnie do sytuacji w Republice Słowenii po jej wstąpieniu do Unii Europejskiej, bezsporne jest, że stawka podatku stosowanego w tym państwie członkowskim do

wyrobów tytoniowych, niewątpliwie zwiększona po przystąpieniu, nadal pozostaje niższa od stawki wprowadzonej przez obowiązujące uregulowanie wspólnotowe.

67 W związku z tym nadal aktualne jest szczególne niebezpieczeństwo, któremu zapobiec ma ograniczenie zwolnienia do 25 papierosów, a co za tym idzie, przepis ten nadal może być oparty na art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 w związku z art. 24 aktu o przystąpieniu.

68 W tych okolicznościach argument Komisji, według którego sporne uregulowanie krajowe miałoby stanowić dyskryminację, nie może zostać podtrzymany.

69 W rzeczywistości bowiem z powyższych rozważań wynika, że z uwagi na zamierzone cele zakres zastosowania tej regulacji krajowej jest ograniczony do przywozu z państw trzecich oraz graniczących z Republiką Austrii nowych państw członkowskich, które stosują do wyrobów tytoniowych niższą stawkę podatkową niż stawka wprowadzona przez uregulowanie wspólnotowe.

70 Tym samym, ponieważ sytuacja tych państw trzecich oraz nowych państw członkowskich graniczących z Republiką Austrii nie jest porównywalna z sytuacją innych państw trzecich, odmienne traktowanie wynikające z rzeczonej regulacji nie może zostać uznane za stanowiące dyskryminację wobec przywozów ze wskazanych powyżej państw trzecich oraz nowych państw członkowskich.

71 Biorąc pod uwagę powyższe, na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu o przystąpieniu należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on temu, aby Republika Austrii utrzymała, jako przejściowe, uregulowanie obejmujące ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do 25 sztuk w odniesieniu do papierosów pochodzących ze Słowenii przywożonych na terytorium Republiki Austrii w bagażu osobistym podróżnych mających swoje miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i wjeżdżających na jego terytorium bezpośrednio przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytania drugiego

72 Przez swoje pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo usiłuje ustalić, czy art. 23 WE, 25 WE i 26 WE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego, tak jak w postępowaniu przed sądem krajowym, zwolnienie z podatku akcyzowego papierosów przywożonych w bagażach osobistych podróżnych jest ograniczone do 25 sztuk w przypadku wjazdu na terytorium Republiki Austrii z określonych innych państw członkowskich, w szczególności z Republiki Słowenii, z uwagi na okoliczność, iż w wyniku ostatniego rozszerzenia Unii Europejskiej zwolnienie to nie jest już stosowane wobec żadnego państwa trzeciego z wyjątkiem szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal, a przywóz papierosów pochodzących z państw trzecich zasadniczo korzysta ze zwolnienia do wysokości 200 sztuk.

73 W tym względzie, jeżeli chodzi o sytuację powstałą w wyniku przystąpienia Republiki Słowenii do Unii Europejskiej, z pkt 67 niniejszego wyroku wynika, że sporne uregulowanie krajowe może zostać oparte na art. 5 ust. 8 dyrektywy 69/169 w związku z art. 24 aktu o przystąpieniu.

74 Ponieważ owo uregulowanie krajowe jest uzasadnione z punktu widzenia środków przewidzianych przez art. 24 aktu o przystąpieniu, w niniejszym przypadku środka przejściowego przewidzianego w pkt 6 ust. 2 załącznika XIII do tego aktu, kwestia zgodności tego uregulowania z innymi przepisami prawa pierwotnego, takimi jak art. 23 WE, 25 WE i 26 WE, staje się bezprzedmiotowa.

75 W związku z powyższym na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 23 WE, 25 WE i 26 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, zwolnienie z podatku akcyzowego papierosów przywożonych w bagażach osobistych podróżnych jest ograniczone do 25 sztuk w przypadku przywozu na terytorium Republiki Austrii z określonych innych państw członkowskich, w szczególności z Republiki Słowenii, pomimo że w wyniku ostatniego rozszerzenia Unii Europejskiej owo ograniczenie zwolnienia nie jest już stosowane wobec państw trzecich poza jednym tylko wyjątkiem, szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal, a przywóz papierosów z państw trzecich zasadniczo korzysta ze zwolnienia w ilości do 200 sztuk.

W przedmiocie kosztów

76 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby Republika Austrii utrzymała, jako przejściowe, uregulowanie obejmujące ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do 25 sztuk w odniesieniu do papierosów pochodzących ze Słowenii przywożonych na terytorium Republiki Austrii w bagażu osobistym podróżnych mających swoje miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim i wjeżdżających na jego terytorium bezpośrednio przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych tego państwa członkowskiego.**

2) **Artykuły 23 WE, 25 WE i 26 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, zwolnienie z podatku akcyzowego papierosów przywożonych w bagażach osobistych podróżnych jest ograniczone do 25 sztuk w przypadku przywozu na terytorium Republiki Austrii z określonych innych państw członkowskich, w szczególności z Republiki Słowenii, pomimo że w wyniku ostatniego rozszerzenia Unii Europejskiej owo ograniczenie zwolnienia nie jest już stosowane wobec państw trzecich poza jednym tylko wyjątkiem, szwajcarskiego obszaru wolnocłowego Samnauntal, a przywóz papierosów z państw trzecich zasadniczo korzysta ze zwolnienia w ilości do 200 sztuk.**

Podpisy