

Sprawa C-349/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 77/799/EWG – Wzajemna pomoc w sprawach wadliwych – Dziedzina podatku VAT i podatków akcyzowych – Niepełna transpozycja – Terytorium Gibraltaru

Opinia rzecznika generalnego A. Tizzana przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 21 lipca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Zbliżenie ustawodawstw – Wzajemna pomoc w sprawach wadliwych państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich – Dyrektywa 77/799 – Dziedzina podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych – Stosowanie do terytorium Gibraltaru – Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego

(akt przystąpienia z 1972, art. 28 i 29; dyrektywa Rady 77/799)

Na mocy art. 28 aktu przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej akty instytucji Wspólnoty dotyczącej harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej. Nie można uznać za takie akty przepisów, które ograniczają się do ustanowienia współpracy między państwami członkowskimi, pozwalając każdemu z nich na użycie własnych metod pozyskiwania i przekazywania informacji.

Jest tak w przypadku dyrektywy 77/799 dotyczącej wzajemnej pomocy w sprawach wadliwych państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich, zmienionej dyrektywą 79/1070 oraz dyrektywą 92/12 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, co oznacza, że w zakresie w jakim dotyczy ona podatku od wartości dodanej, dyrektywa ta nie zalicza się do „aktów dotyczących harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych” w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia i wobec tego znajduje ona zastosowanie do Gibraltaru.

W zakresie w jakim dotyczy ona podatków akcyzowych, zmieniona dyrektywa 77/799 również znajduje zastosowanie do Gibraltaru. W istocie ewentualne niestosowanie do tego obszaru przepisów wymagających harmonizacji samych tych podatków na mocy art. 29 aktu przystąpienia w związku z załącznikiem I części I pkt 4 tego aktu, zgodnie z którym Gibraltar jest wyłączony ze wspólnotowego obszaru celnego, nie oznacza w żadnym razie, że Gibraltar zwolniony jest z obowiązku wzajemnej pomocy w sprawach wadliwych państw członkowskich przewidzianego w zmienionej dyrektywie 77/799 w dziedzinie podatków akcyzowych.

W związku z tym nie stosuje się na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku od wartości dodanej oraz podatków akcyzowych zmienionej dyrektywy 77/799, Zjednoczone Królestwo uchybiło

zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy traktatu.

(por. pkt 42, 44–46, 50, 51, 53, 54, 56 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 21 lipca 2005 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 77/799/EWG – Wzajemna pomoc w sprawach wadliwych – Dziedzina podatku VAT i podatków akcyzowych – Niepełna transpozycja – Terytorium Gibraltaru

W sprawie C-349/03

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 7 sierpnia 2003 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala, działającej w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad, działającej w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

interwenient,

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowanemu przez K. Manjiego oraz R. Caudwell, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Wyatta, QC, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta i A. Borg Barthet, prezesi izb, R. Schintgen, N. Colneric (sprawozdawca), S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, M. Ilešić, J. Malenovský i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 marca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że nie stosuje na terytorium Gibraltaru dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), zmienionej dyrektywami Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. (Dz.U. L 331, str. 8) oraz 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1) (zwanej dalej „zmienioną dyrektywą 77/799”), Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy traktatu WE.

2 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 4 grudnia 2003 r. Królestwo Hiszpanii zostało dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego działania Komisji.

3 Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej wnosi o oddalenie skargi Komisji oraz obciążenie jej kosztami postępowania.

Ramy prawne

Częściowe wyłączenie terytorium Gibraltaru z zakresu stosowania prawa wspólnotowego

4 Artykuł 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowania w traktatach (Dz.U. 1972, L 73, str. 14, zwanego dalej „aktem przystąpienia”) stanowi:

„Akty instytucji Wspólnoty dotyczące produktów wskazanych w załączniku II do traktatu EWG i produktów podlegających w przypadku importu do Wspólnoty szczególnym zasadom wynikającym z realizacji wspólnej polityki rolnej, jak również akty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej”.

5 Zgodnie z załącznikiem I części I pkt 4 aktu przystąpienia w związku z jego art. 29 terytorium Gibraltaru jest wyłączone ze wspólnotowego obszaru celnego.

Dyrektywa 77/799 i jej zmiany

6 Dyrektywa 77/799 w wersji pierwotnej dotyczy pomocy wzajemnej w państwach członkowskich w dziedzinie podatków pośrednich. Została ona uchwalona na podstawie art. 100 traktatu EWG (po zmianach art. 100 traktatu WE, obecnie art. 94 WE).

7 Dyrektywa 79/1070 rozszerzyła zakres stosowania dyrektywy 77/799 na podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”). Została ona uchwalona na podstawie art. 99 traktatu EWG (zmienionego Jednolitym Aktem Europejskim, po zmianach art. 99 traktatu WE, obecnie art. 93 WE) oraz art. 100 traktatu EWG.

8 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 79/1070 „praktyka uchylania się od płać podatków oraz unikania płać podatków prowadzi do strat budżetowych i narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, jak również zagraża uczciwej konkurencji; wpływa to zatem negatywnie na sprawne funkcjonowanie wspólnego rynku”.

9 Motyw drugi tej dyrektywy stanowi:

„w celu bardziej efektywnego zwalczania tych praktyk powinna zostać wzmocniona współpraca między administracjami podatkowymi we Wspólnocie, zgodnie ze wspólnymi zasadami i normami”.

10 Zgodnie z motywem trzecim tej dyrektywy:

„[...] taka wzajemna pomoc [właściwych władz państw członkowskich] powinna zostać rozszerzona na dziedzinę podatków pośrednich, by mieć pewność, iż podatki te są prawidłowo obliczone i pobierane”.

11 Motyw czwarty dyrektywy 79/1070 stanowi:

„rozszerzenie wzajemnej pomocy okazuje się szczególnie pilne w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, z uwagi na jego charakter jako ogólnego podatku konsumpcyjnego oraz jego istotną rolę w systemie podatków własnych Wspólnoty”.

12 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 79/1070 państwa członkowskie wprowadzić w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania tej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 stycznia 1981 r.

13 Dyrektywa 92/12 ponownie rozszerzyła zakres stosowania dyrektywy 77/799, obejmując nim podatek akcyzowy od olejów mineralnych, podatek akcyzowy od alkoholi i napojów alkoholowych, jak również podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych. Podstawą prawną dyrektywy 92/12 stanowi art. 99 traktatu EWG w wersji zmienionej Jednolitym Aktem Europejskim.

14 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 92/12:

„ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga swobodnego przepływu towarów, w szczególności te, które są objęte podatkiem akcyzowym”.

15 Motyw czwarty dyrektywy 92/12 stanowi, że w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego szczególnie podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich.

16 Artykuł 1 ust. 1 zmienionej dyrektywy 77/799 przewiduje:

„1. Właściwe władze państw członkowskich, w zgodzie z przepisami niniejszej dyrektywy, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i od kapitału oraz wszelkie informacje dotyczące naliczania następujących podatków pośrednich:

- podatku od wartości dodanej,
- podatku akcyzowego od olejów mineralnych,
- podatku akcyzowego od alkoholi i napojów alkoholowych,
- podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych”.

17 Artykuł 8 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałoby na przeszkodzie przepis prawny lub praktyka administracyjna”.

18 Zgodnie z art. 31 ust. 1 dyrektywy 92/12, nie później niż do dnia 1 stycznia 1993 r. państwa członkowskie wprowadzą w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do dostosowania się do niniejszej dyrektywy.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

19 Wobec tego, że Komisja nie została poinformowana przez Zjednoczone Królestwo o działaniach podjętych celem transponowania zmienionej dyrektywy 77/799 do krajowego porządku prawnego w odniesieniu do terytorium Gibraltaru, wszczęła ona postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przewidziane w art. 226 WE i wezwła to państwo do przedstawienia wyjaśnień. Władze brytyjskie zawiadomiły zatem Komisję o przepisach, które wydały w zakresie podatków bezpodatnych w drodze rozporządzenia nr 26 z 1997 r. zmieniającego rozporządzenie o podatku dochodowym [Income Tax (Amendment) (N° 2) Ordinance 1997], które weszły w życie z dniem 1 października 1997 r. Zjednoczone Królestwo uznało jednak, że ponieważ Gibraltary nie podlega ani wspólnemu systemowi podatku VAT, ani zharmonizowanym zasadom w zakresie akcyzy, przepisy tej dyrektywy dotyczą te tych podatków nie znajdują zastosowania do jego terytorium. Po wystosowaniu uzupełniającego wezwania do usunięcia uchybienia Komisja w dniu 27 czerwca 2002 r. wydała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo do podjęcia działań niezbędnych celem zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od dnia jej doręczenia. Uznawszy, że z uwag przedstawionych przez rząd Zjednoczonego Królestwa w następstwie owej opinii wynikało, iż nadal ma miejsce uchybienie wskazane w uzasadnionej opinii, Komisja postanowiła wnieść przedmiotowe skargi.

W przedmiocie skargi

Argumenty stron

20 Komisja przyznaje, że terytorium Gibraltaru jest zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia wyłączone z zakresu stosowania zasad harmonizacji dotyczących podatku obrotowego i gotowa jest uznać w ramach niniejszego postępowania, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące harmonizacji podatku akcyzowego również nie znajdują zastosowania do tego terytorium.

21 Utrzymuje ona jednak, że zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie wzajemnej pomocy walczących w dziedzinie podatku VAT i podatków akcyzowych zalicza się do przepisów prawa wspólnotowego, które znajdują zastosowanie do terytorium Gibraltaru.

22 Dyrektywa ta ustanawia jej zdaniami mechanizm wymiany informacji między władzami podatkowymi państw członkowskich celem umożliwienia im zapewnienia większego poszanowania przepisów krajowych. Jej celem jest wyłączenie ułatwienia wymiany informacji niezbędnych do obliczania i pobierania podatków zgodnie z systemem podatkowym poszczególnych państw członkowskich, na zwalczaniu w ten sposób oszustw podatkowych, na unikaniu zakłóceń w przepływie kapitału i na zachowaniu zdrowej konkurencji. Zmiany dyrektywy 77/799 dokonane dyrektywami 79/1070 i 92/12 nie mają żadnego wpływu na samo prawo podatkowe państw członkowskich. Nie stanowi one środka harmonizującego przepisy dotyczące podatku VAT ani podatków akcyzowych.

23 Informacje pochodzące od władz podatkowych Gibraltaru mogą jej zdaniem być użyteczne, a nawet niezbędne dla prawidłowego obliczenia podatku VAT lub podatków akcyzowych w innych obszarach Wspólnoty Europejskiej, nawet jeżeli podatki te nie są stosowane w Gibraltarze.

24 Wreszcie można jej zdaniem twierdzić, że art. 10 WE wymaga rozszerzenia systemu wzajemnego informowania na Gibraltar.

25 Twierdzi ona wobec tego, że ponieważ dyrektywa 92/12 dotyczy prawie wyłącznie harmonizacji przepisów prawa materialnego w dziedzinie podatków akcyzowych, jej podstawę prawną musi stanowić art. 99 traktatu EWG. Sama okoliczność, że przepis zamieszczony jest w akcie, który dotyczy zasadniczo materialnej harmonizacji, nie nadaje mu charakteru przepisu harmonizującego. Natomiast podstawę prawną dyrektywy 79/1070 winien być art. 100 traktatu EWG. Podstawa prawna powołana w celu rozszerzenia zakresu stosowania dyrektywy 77/799 na podatek VAT i odpowiednio na podatki akcyzowe nie może w żadnym przypadku przesądzać o traktowaniu środków pomocy wzajemnej pod kątem art. 28 aktu przystąpienia.

26 Rząd hiszpański ocenia, że choć Wspólnota chciała i akceptowała, że pewne obszary będą z różnych względów wyłączone z zakresu harmonizacji podatków bezpośrednich, to jednak nie chciała, by stały się miejscem oszustw ze szkód dla innych państw członkowskich z tego względu, że jedno z państw odmawia dostarczenia innemu informacji dotyczących jednego z tych obszarów. Sytuacja taka byłaby prawdopodobnie przeszkodą dla materialnej harmonizacji na innych obszarach, które zostały poddane harmonizacji.

27 Twierdzi on, że sytuacja gospodarcza Gibraltaru, wpływająca na różne aspekty funkcjonowania rynku wewnętrznego, zmieniła się. Ponieważ Królestwo Hiszpanii jest stroną, która szczególnie ucierpiała wskutek braku transpozycji, ma ono wystarczające dowody, by wykazać, iż niestosowanie zmienionej dyrektywy 77/799 w Gibraltarze wyrządziło państwom członkowskim szkody. Twierdzenie to sprowadza się do wynikającego z art. 10 WE obowiązku współpracy między państwami członkowskimi.

28 Jego zdaniem zauważa się pewne zmiany koncepcji i znaczenia, które należy przypisywać współpracy, jak administracje podatkowe winny prowadzić między sobą w drodze wymiany informacji celem bardziej skutecznego zwalczania oszustw i unikania opodatkowania. Możliwe jest w związku z tym rozróżnienie w zależności od tego, czy dana forma współdziałania służy harmonizacji podatkowej, czy też nie dotyczy tego aspektu i ogranicza się po prostu do ustalenia zasad współpracy między państwami członkowskimi.

29 Mimo że w Hiszpanii istnieją obszary, na których podatek VAT nie znajduje zastosowania i które nie są objęte unię celną, Królestwo Hiszpanii nie uważa, że dyrektywa 77/799 zmieniona dyrektywą 79/1070 i dyrektywą 92/12 nie powinny mieć zastosowania do tych obszarów.

30 Rząd hiszpański twierdzi w związku z tym, że okoliczność, iż pewne obszary są wyłączone z zakresu stosowania zharmonizowanych podatków: VAT i akcyzowych, nie oznacza ich automatycznego wyłączenia z zakresu stosowania zmienionej dyrektywy 77/799. Dyrektywa ma ogólny geograficzny zakres zastosowania.

31 Rząd Zjednoczonego Królestwa kwestionuje zasadność skargi. Według niego rozszerzenie reżimu prawnego dyrektywy 77/799 po pierwsze na podatek VAT, dokonane dyrektywą 79/1070, oraz po drugie na podatki akcyzowe, dokonane dyrektywą 92/12, nie znajduje zastosowania do Gibraltaru.

32 W zakresie, w jakim zmieniona dyrektywa 77/799 dotyczy wzajemnej pomocy w dziedzinie

podatku VAT, przewiduje ona „harmonizacj[?] przepisów pa?stw cz?onkowskich w kwestii podatków obrotowych” w rozumieniu art. 28 aktu przyst?pienia i w zwi?zku z tym nie znajduje zastosowania do Gibraltaru. Terminy u?yte w tym przepisie winny by? odczytywane w ich zwyk?ym znaczeniu.

33 W zakresie, w jakim dyrektywa ta dotyczy wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków akcyzowych, równie? nie stosuje si? ona do Gibraltaru. Wynika to z wy??czenia Gibraltaru z obszaru celnego Wspólnoty i z okoliczno?ci, ?e postanowienia traktatu WE, których celem jest zapewnienie swobodnego przep?ywu towarów w ramach rynku wewn?trznego nie maj? zastosowania do Gibraltaru. Motyw pierwszy dyrektywy 92/12, jak równie? niektóre inne motywy wskazuj?, ?e celem tej dyrektywy jest zagwarantowanie swobodnego przep?ywu towarów.

34 Jego zdaniem nie jest mo?liwe odró?nienie celów wzajemnej pomocy w zakresie obliczania i poboru podatku VAT oraz podatków akcyzowych od celów harmonizacji przepisów dotycz?cych samego podatku VAT i podatków akcyzowych. Obliczanie i pobór podatku VAT oraz podatków akcyzowych, w ?cis?ym po??czeniu ze wzajemn? pomoc? przewidzian? w tej dyrektywie, s? nieod??cznie zwi?zane z le??cymi u ich podstaw podatkami, które nale?y okre?li? i pobra?. Skuteczno??, z jak? system podatkowy jest zarz?dzany, stanowi istotny czynnik dla okre?lania rzeczywistej stawki podatku i w praktyce nie mo?e by? oddzielona od uprawnie? pa?stw cz?onkowskich do pobierania podatków.

35 Twierdzi on, ?e rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 77/799 dyrektywami 79/1070 oraz 92/12 zosta?o dokonane na podstawie art. 99 traktatu EWG, dotycz?cego harmonizacji przepisów w zakresie opodatkowania po?redniego w stopniu niezb?dnym do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewn?trznego. Podstawy prawne wykorzystane celem rozszerzenia systemu wzajemnej pomocy na podatek VAT i podatki akcyzowe nie s? miarodajne dla kwestii spornych w niniejszym post?powaniu, stanowi? jednak dalszy plan niniejszego sporu i powinny zosta? wzi?te pod uwag?.

36 Rz?d Zjednoczonego Królestwa przypomina, ?e w pkt 67 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-4829, Trybuna? stwierdzi?, ?e termin „przepisy podatkowe” u?yty w art. 95 ust. 2 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e odnosi si? on nie tylko do przepisów okre?laj?cych podatników, czynno?ci podlegaj?ce opodatkowaniu, podstaw? opodatkowania, stawki i zwolnienia z podatków bezpo?rednich i po?rednich, ale równie? do przepisów dotycz?cych sposobów ich poboru. Analogiczne rozwa?ania znajduj? zastosowanie do niniejszej sprawy.

37 Wed?ug niego stanowisko Zjednoczonego Królestwa jest zgodne z tym, co zosta?o przyj?te w najnowszym wspólnotowym ustawodawstwie podatkowym, które traktuje dane formy wspó?dzia?ania w dziedzinie podatku VAT jako ?rodki harmonizuj?ce podatek [zob. motyw trzeci rozporz?dzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 pa?dziernika 2003 r. w sprawie wspó?pracy administracyjnej w dziedzinie podatku od warto?ci dodanej i uchylaj?cego rozporz?dzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. I)].

38 Odwo?anie si? do art. 10 WE jako podstawy uzasadnienia celem unikni?cia konsekwencji, która w innym wypadku wynika?aby z zastosowania art. 28 aktu przyst?pienia, nie jest zgodne ani z liter?, ani z duchem art. 10 WE.

39 Zapewnienia Królestwa Hiszpanii dotycz?ce stanu prawnego we wspomnianych hiszpa?skich obszarach nie maj? znaczenia w niniejszej sprawie.

Ocena Trybuna?u

Uwaga wstępna

40 W świetle postępowania poprzedzającego wniesienie skargi oraz uzasadnienia skargi niniejsze skargi należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ona niestosowania zmienionej dyrektywy 77/799 jedynie w zakresie podatku VAT oraz podatków akcyzowych.

Wzajemna pomoc w sąciwych sądach w dziedzinie podatku VAT

41 Zgodnie z art. 299 ust. 4 WE traktat stosuje się do Gibraltaru jako kolonii Korony, za którą Zjednoczone Królestwo występuje w stosunkach zewnętrznych. Jednakże zgodnie z aktem przystąpienia pewne postanowienia traktatu nie stosują się do Gibraltaru (zob. wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-30/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-9481, pkt 47), przy czym wyjątki te zostały wprowadzone ze względu na szczególną sytuację prawną, a zwłaszcza status wolnego obszaru celnego tego terytorium.

42 Z art. 28 aktu przystąpienia wynika, że akty instytucji Wspólnoty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej.

43 Jako wyjątek od zasady stosowania prawa wspólnotowego na obszarze Wspólnoty przepis ten powinien być interpretowany w sposób ograniczający jego zakres do tego, co jest ściśle konieczne dla ochrony interesów, które pozwala ona Gibraltarowi zachować. Powinien on być ponadto odczytywany z uwzględnieniem art. 10 akapit pierwszy zdanie drugie WE, zgodnie z którym państwa członkowskie ułatwiają Wspólnocie wypełnianie jej zadań (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 194/85 i 241/85 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. 1037, pkt 20).

44 Zatem nie można uznawać za „akty [...] dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych” w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia przepisów, które ograniczają się do ustanowienia współpracy między państwami członkowskimi, pozwalając każdemu z nich na użycie własnych metod pozyskiwania i przekazywania informacji.

45 Zmieniona dyrektywa 77/799 nie idzie bowiem dalej, co wynika zwłaszcza z jej art. 8 ust. 1 odnoszącego się do ograniczeń w wymianie informacji wynikających z przepisów prawnych lub praktyki administracyjnej danych państw członkowskich.

46 Należy zatem stwierdzić, że zmieniona dyrektywa 77/799, w zakresie w jakim dotyczy podatku VAT, nie zalicza się do „akt[ów] [...] dotyczących harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych” w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia.

47 Z oceną taką nie kłóci się ocena, którą Trybunał zawarł w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, w którym dokonuje wykładni pojęcia „przepisy podatkowe” w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE, a nie pojęcia „akty [...] dotyczące harmonizacji” w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia.

48 Składin?d motyw trzeci przywo?anego przez rz?d Zjednoczonego Królestwa rozporz?dzenia nr 1798/2003 stanowi wprawdzie, ?e „?rodki harmonizuj?ce podatek podj?te w celu zako?czenia tworzenia rynku wewn?trznego powinny zatem obejmowa? ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, za pomoc? którego organy administracyjne pa?stw cz?onkowskich pomaga?yby sobie wzajemnie oraz wspó?pracowa?y z Komisj? w celu zapewnienia w?a?ciwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i us?ug, wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów oraz przywozu towarów”.

49 Jednak?e taki przepis prawa pierwotnego, jak art. 28 aktu przyst?pienia, nie mo?e by? interpretowany w ?wietle jednego motywu aktu prawa wtórnego. Ponadto ów motyw trzeci wchodzi w sk?ad uzasadnienia rozporz?dzenia wydanego przez prawodawc? wspólnotowego na podstawie art. 93 WE, który – odmiennie ni? art. 28 aktu przyst?pienia – nie ma charakteru odst?pstwa. Motyw ten nie mo?e zatem podwa?y? oceny dokonanej przez Trybuna? w pkt 46 niniejszego wyroku.

50 W ?wietle powy?szego nale?y stwierdzi?, ?e zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie dotycz?cym podatku VAT znajduje zastosowanie do Gibraltaru.

Wzajemna pomoc w?a?ciwych w?adz w dziedzinie podatków akcyzowych

51 W tej kwestii nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z za??cznikiem I cz??? I pkt 4 aktu przyst?pienia w zwi?zku z jego art. 29 terytorium Gibraltaru jest wy??czone ze wspólnotowego obszaru celnego. Podobnie jak art. 28 aktu przyst?pienia, wyj?tek ten nale?y interpretowa? w sposób zaw??aj?cy.

52 Do celów niniejszej sprawy nie jest konieczne ustalenie, czy z wy??czenia Gibraltaru ze wspólnotowego obszaru celnego wynika, ?e przepisy dyrektywy 92/12 dotycz?ce harmonizacji przepisów materialnych w dziedzinie podatków akcyzowych nie znajduj? zastosowania do Gibraltaru.

53 Gdyby bowiem za?o?y? nawet, ?e przepisy te nie znajduj? zastosowania do tego obszaru, to z owego wy??czenia nie wynika w ?adnym razie, ?e Gibraltar zwolniony jest z obowi?zku wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich przewidzianego w zmienionej dyrektywie 77/799 w dziedzinie podatków akcyzowych. Okoliczno??, ?e w?adze Gibraltaru podlegaj? temu obowi?zkowi nie ma bowiem wp?ywu na ewentualne niestosowanie do tego obszaru przepisów wymagaj?cych harmonizacji samych tych podatków.

54 W zwi?zku z tym nale?y stwierdzi?, ?e zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie dotycz?cym podatków akcyzowych znajduje zastosowanie do Gibraltaru.

55 W ?wietle powy?szego nale?y skarg? Komisji uzna? za zasadn?.

56 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e nie stosuj?c na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku VAT oraz podatków akcyzowych zmienionej dyrektywy 77/799, Zjednoczone Królestwo uchybi?o zobowi?zaniom, które na nim ci??? na mocy traktatu WE.

W przedmiocie kosztów

57 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania, a Zjednoczone Królestwo przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania. W myśl art. 69 § 4 akapit pierwszy regulaminu, należy orzec, że Królestwo Hiszpanii – będące interwenientem w sprawie – pokrywa własne koszty.

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

1) Nie stosując na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku VAT oraz podatków akcyzowych dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich, zmienionej dyrektywami Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. oraz 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy traktatu WE.

2) Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostaje obciążone kosztami postępowania.

3) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.