

V?c C-349/03

Komise Evropských spole?enství

v.

Spojené království Velké Británie a Severního Irska

„Nespln?ní povinnosti státem – Sm?rnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi p?íslušnými orgány – Oblast dan? z p?ídané hodnoty a spot?ebních daní – Neúplné provedení – Území Gibraltar“

Stanovisko generálního advokáta A. Tizzana p?ednesené dne 10. b?ezna 2005

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. ?ervence 2005

Shrnutí rozsudku

Sbližování právních p?edpis? – Vzájemná pomoc mezi orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní – Sm?rnice 77/799 – Oblast dan? z p?ídané hodnoty a spot?ebních daní – Použitelnost na území Gibraltar – Nespln?ní povinnosti

(Akt o p?istoupení z roku 1972, ?lásky 28 a 29; sm?rnice Rady 77/799)

Podle ?lásky 28 Aktu o p?istoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, nestanoví-li Rada jednomysln? na návrh Komise jinak, nepoužijí se akty orgán? Spole?enství v oblasti harmonizace právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu na Gibraltar. Za takové akty není možno považovat ustanovení, která se omezují na to, že upravují spolupráci mezi ?lenskými státy a nechávají na každém z nich použití vlastních metod vyhledávání a sd?lování údaj?.

Tak je tomu v p?ípad? sm?rnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? v oblasti p?ímých a nep?ímých daní, ve zn?ní sm?rnice 79/1070 a sm?rnice 92/12 o obecné úprav?, držení, pohybu a sledování výrobk? podléhajících spot?ební dani, takže v rozsahu, v n?mž se týká dan? z p?ídané hodnoty, nespádá tato sm?rnice mezi „akty v oblasti harmonizace právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu“ ve smyslu ?lásky 28 Aktu o p?istoupení, a vztahuje se tedy na Gibraltar.

V rozsahu, v n?mž se týká spot?ebních daní, se pozm?n?ná sm?rnice 77/799 také vztahuje na Gibraltar. P?ípadné nepoužití na toto území ustanovení vyžadujících harmonizaci t?chto spot?ebních daní jako takových, na základ? ?lásky 29 Aktu o p?istoupení ve spojení s bodem 4 ?ásti I p?ílohy I tohoto aktu, podle n?hož je Gibraltar vylou?en z celního území Spole?enství, totiž každopádn? neznamena, že se Gibraltar vymyká povinnosti vzájemné pomoci mezi p?íslušnými orgány ?lenských stát? upravené pozm?n?nou sm?rnicí 77/799 v oblasti spot?ebních daní.

Z toho vyplývá, že Spojené království tím, že nepoužilo v oblasti dan? z p?ídané hodnoty a spot?ebních daní pozm?n?nou sm?rnicí 77/799 na území Gibraltar, nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají ze Smlouvy.

(viz body 42, 44–46, 50–51, 53–54, 56 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. července 2005 (*)

„Nesplnění povinnosti státem – Směrnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány – Oblast daní z přidané hodnoty a spotřebních daní – Neúplné provedení – Území Gibraltarů“

Ve věci C-349/03,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 7. srpna 2003,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

podporovaná:

Španělským královstvím, zastoupeným N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejším účastníkem,

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, zastoupenému K. Manjim a R. Caudwell, jako zmocněnci, ve spolupráci s D. Wyattem, QC, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann a A. Rosas, R. Silva de Lapuerta a A. Borg Barthet, předsedové senátů, R. Schintgen, N. Colneric (zpravodaj), S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, M. Ilešič, J. Malenovský a J. Klučka, soudci,

generální advokát: A. Tizzano,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. března 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že nepoužilo směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmových a nepřijmových daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979 (Úř. věst. L 331, s. 8) a směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179) (dále jen „pozměňovací směrnice 77/799“), na území Gibraltaru, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.

2 Usnesením ze dne 4. prosince 2003 povolil předseda Soudního dvora vedlejší účastenství Španělského království na podporu návrhu Komise.

3 Spojené království Velké Británie a Severního Irska navrhuje zamítnout žalobu Komise a uložit jí náhradu nákladů řízení.

Právní rámec

Částečné vyloučení území Gibraltaru z působnosti práva Společenství

4 Článek 28 Aktu o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a úpravách Smluv (Úř. věst. 1972, L 73, s. 14, dále jen „Akt o přistoupení“) stanoví:

„Nestanoví-li Rada jednomyslně na návrh Komise jinak, nejsou akty orgánů Společenství týkající se produktů uvedených v příloze II Smlouvy o EHS a produktů podléhajících při dovozu do Společenství zvláštní právní úpravě v důsledku provádění společné zemědělské politiky, jakož i akty v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, použitelné na Gibraltar.“ *(neoficiální překlad)*

5 Na základě článku 29 Aktu o přistoupení ve spojení s bodem 4 části I přílohy I tohoto aktu je území Gibraltaru vyloučeno z celního území Společenství.

Směrnice 77/799 a její změny

6 Směrnice 77/799 se ve svém původním znění týkala vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmových daní. Byla přijata na základě článku 100 Smlouvy o ES (později po změně článek 100 Smlouvy o ES, nyní článek 94 ES).

7 Směrnice 79/1070 rozšířila působnost směrnice 77/799 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Tato směrnice byla přijata na základě článku 99 Smlouvy o EHS (ve znění Jednotného evropského aktu, později po změně článek 99 Smlouvy o ES, nyní článek 93 ES) a článku 100 Smlouvy o EHS.

8 Podle prvního bodu odvodní směrnice 79/1070 „daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a ohrožují poctivou hospodářskou soutěž; [...] proto ovlivňují řádné fungování společného trhu“.

9 Druhý bod odvodní zmíněné směrnice uvádí:

„[...] k účinnějšímu boji proti těmto praktikám je třeba posílit spolupráci mezi správci daní uvnitř Společenství v souladu se společnými zásadami a pravidly“.

10 Podle třetího bodu odvodní téže směrnice:

„[...] je třeba rozšířit [...] vzájemnou pomoc [příslušných orgánů členských států] na oblast nepřímých daní, aby bylo zajištěno jejich správné vyměňování a výběr“.

11 Čtvrtý bod odvodní směrnice 79/1070 stanoví:

„[...] rozšíření vzájemné pomoci se jeví zvláště nezbytným a naléhavým, pokud se jedná o daň z přidané hodnoty, s ohledem na její povahu obecné daně ze spotřeby a její úlohu v systému vlastních zdrojů Společenství“.

12 Podle článku 2 směrnice 79/1070 členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí nejpozději do 1. ledna 1981.

13 Směrnice 92/12 dále rozšířila působnost směrnice 77/799 na spotřební daň z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, jakož i z tabákových výrobků. Směrnice 92/12 byla založena na článku 99 Smlouvy o EHS ve znění vyplývajícím z Jednotného evropského aktu.

14 Podle prvního bodu odvodní směrnice 92/12:

„[...] vytvoření a fungování vnitřního trhu vyžaduje volný pohyb zboží včetně toho, jenž podléhá spotřebním daním“.

15 Čtvrtý bod odvodní této směrnice uvádí, že k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznikla povinnost ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech.

16 Článek 1 odst. 1 pozměněné směrnice 77/799 stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměňování daní z příjmu a majetku, a veškeré údaje týkající se vyměňování následujících nepřímých daní:

- daň z přidané hodnoty,
- spotřební daň z minerálních olejů,
- spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů,
- spotřební daň z tabákových výrobků.“

17 Článek 8 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.“

18 Podle čl. 31 odst. 1 směrnice 92/12 členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné k dosažení souladu s touto směrnicí do 1. ledna 1993.

Postup před zahájením soudního řízení

19 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že jí Spojené království nesdělilo opatření přijatá k zajištění provedení pozmanné směrnice 77/799 do vnitrostátního právního řádu, pokud jde o území Gibraltar, zahájila řízení o nesplnění povinnosti upravené v článku 226 ES a umožnila tomuto členskému státu, aby předložil své vyjádření. Britské orgány pak sdělily Komisi opatření, která přijaly, pokud jde o přímé daně, na základě výnosu č. 26 z roku 1997, kterým se mění výnos o dani z příjmů [Income Tax (Amendment) (N° 2) Ordinance 1997], jenž vstoupil v platnost dne 1. října 1997. Spojené království se nicméně domnívalo, že vzhledem k tomu, že se na Gibraltar nevztahuje společný systém DPH ani harmonizovaná pravidla v oblasti spotřebních daní, ustanovení zmíněné směrnice týkající se těchto daní se na toto území nepoužijí. Po dodatečné výzvě dopisem vydala Komise dne 27. června 2002 odvodné stanovisko, v němž vyzvala uvedený stát, aby přijal opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců ode dne jeho oznámení. Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že vyjádření předložené vládou Spojeného království v návaznosti na zmíněné stanovisko ukazuje, že nesplnění povinnosti dovolávané v odvodném stanovisku přetrvává, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

20 Komise připouští, že území Gibraltar je na základě článku 28 Aktu o přistoupení vyloučeno z působnosti pravidel pro harmonizaci daní z obrátu a pro účely tohoto řízení je připravena vycházet z domněnky, že se na toto území nevztahují ani ustanovení práva Společenství týkající se harmonizace spotřebních daní.

21 Komise nicméně tvrdí, že pozmanná směrnice 77/799 je, pokud jde o vzájemnou pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti DPH a spotřebních daní, součástí ustanovení Společenství vztahujících se na Gibraltar.

22 Tato směrnice podle Komise zavádí mechanismus výměny údajů mezi daňovými orgány členských států, aby tyto orgány mohly lépe dbát na dodržování vnitrostátních právních předpisů. Její cíl spočívá pouze v usnadnění výměny údajů nezbytných k vyměření a výběru daní v souladu s daňovým systémem každého členského státu, a tím v boji proti daňovým únikům, v zabránění narušení pohybu kapitálu a v ochraně poctivé hospodářské soutěže. Změny směrnice 77/799 provedené směrnicemi 79/1070 a 92/12 nemají žádný dopad na daňové právo členských států jako takové. Nejedná se o harmonizační opatření právních předpisů týkajících se DPH nebo spotřebních daní.

23 Údaje daňových orgánů Gibraltaru mohou být užitečné, ba i nezbytné pro správné vyměření DPH nebo spotřebních daní v jiných oblastech Evropského společenství, i když se tyto daně neuplatňují na Gibraltar.

24 Podle Komise je konec konců možné argumentovat i tím, že článek 10 ES vyžaduje rozšíření systému vzájemného předávání údajů na Gibraltar.

25 Vzhledem k tomu, že směrnice 92/12 se téměř výlučně týká harmonizace hmotněprávních předpisů v oblasti spotřebních daní, je nezbytně založena na článku 99 Smlouvy o EHS. Pouhá skutečnost, že ustanovení je uvedeno v opatření, které se týká předešlým hmotněprávní harmonizace, mu nepropůjčuje povahu harmonizačního ustanovení. Pokud jde o směrnici 79/1070, měla být založena na článku 100 Smlouvy o EHS. Právní základ dovolávaný pro rozšíření působnosti směrnice 77/799 na DPH, respektive spotřební daně, nemůže být v žádném případě určujícím pro to, jak bude na opatření vzájemné pomoci nahlíženo z úhlu pohledu článku

28 Aktu o p?istoupení.

26 Špan?lská vláda soudí, že a?koli Spole?enství cht?lo a p?ijalo, aby ur?itá území byla vylou?ena z harmonizace nep?ímých daní, a to z r?zných d?vod?, nezamýšlelo, aby se tato území stala místy da?ových únik? na újmu jiných ?lenských stát?, z d?vodu, že jeden z nich odmítne poskytnout druhému ?lenskému státu údaje týkající se jednoho z t?chto území. Taková situace by pravd?podobn? byla p?ekážkou hmotn?právní harmonizace na jiných územích, na n?ž se harmonizace naopak vztahuje.

27 Hospodá?ská situace Gibraltarů doznala zm?n, v?etn? jejího vlivu na r?zné aspekty fungování vnit?ního trhu. Špan?lské království, jako neprovedením sm?rnice zvlášt? poškozená strana, má dostate?né d?kazy k prokázání, že nepoužití pozm?nné sm?rnice 77/799 na Gibraltar zp?sobuje ?lenským stát?m újmu. Tento argument dovedený do krajnosti vede k povinnosti spolupráce mezi ?lenskými státy, která vyplývá z ?lánku 10 ES.

28 V jistém smyslu je možno konstatovat vývoj v pojetí a ve významu, které je nutno p?isoudit spolupráci, kterou si da?ové orgány musí navzájem poskytnout prost?ednictvím vým?ny údaj? za ú?elem ú?inn?jšího boje proti da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem. Následn? je možno rozlišovat podle toho, zda se opat?ení pro spolupráci vztahuje k cíli da?ové harmonizace nebo zda se pouze týká opat?ení, které nedosahuje tohoto rozm?ru a které se omezuje na stanovení pravidel pro spolupráci mezi ?lenskými státy.

29 I když se ve Špan?lsku nacházejí území, na n?ž se DPH nevztahuje nebo která nejsou sou?ástí celní unie, Špan?lské království nemá za to, že by se sm?rnice 77/799 ve zn?ní sm?rnice 79/1070 nebo sm?rnice 92/12 nem?la vztahovat na tato území.

30 Záv?rem je špan?lská vláda toho názoru, že skute?nost, že ur?itá území jsou vylou?ena z p?sobnosti harmonizované DPH a spot?ebních daní, neznamená jejich automatické vylou?ení z p?sobnosti pozm?nné sm?rnice 77/799. Cílem této sm?rnice je její všeobecné geografické použití.

31 Vláda Spojeného království zpochyb?uje opodstatn?nost žaloby. Rozší?ení režimu sm?rnice 77/799, jednak na DPH sm?rnicí 79/1070 a jednak na spot?ební dan? sm?rnicí 92/12, se nevztahují na Gibraltar.

32 V rozsahu, v n?mž se pozm?nná sm?rnice 77/799 týká vzájemné pomoci v oblasti DPH, zahrnuje „harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu“ ve smyslu ?lánku 28 Aktu o p?istoupení, a proto se nevztahuje na Gibraltar. Zn?ní tohoto ustanovení musí být vykládáno v jeho obvyklém významu.

33 V rozsahu, v n?mž se zmín?ná sm?rnice týká vzájemné pomoci v oblasti spot?ebních daní, se tato sm?rnice rovn?ž nevztahuje na Gibraltar. Vyplývá to z vylou?ení Gibraltarů z celního území Spole?enství a ze skute?nosti, že ustanovení Smlouvy o ES, jejichž cílem je zajistit volný pohyb zboží v rámci vnit?ního trhu, se nevztahují na Gibraltar. První bod od?vodn?ní sm?rnice 92/12, jakož i n?kolik jiných bod? od?vodn?ní ukazují, že cílem této sm?rnice je zajistit volný pohyb zboží.

34 Je nemožné odlišit cíle vzájemné pomoci v oblasti vyměnění a výběru DPH a spotřebních daní od cíle harmonizace ustanovení týkajících se samotné DPH a spotřebních daní. Vyměnění a výběr DPH a spotřebních daní, které jsou v úzkém vztahu se vzájemnou pomocí upravenou zmíněnou směrnicí, jsou neoddtělitelně propojeny s daněmi a poplatky, které mají být stanoveny a vybrány. Účinnost správy daňového systému představuje důležitý faktor při určování efektivní sazby daně a v praxi ji nelze oddělit od schopnosti členských států vybírat daně.

35 Rozšíření působnosti směrnice 77/799 směrnicemi 79/1070 a 92/12 bylo přijato na základě článku 99 Smlouvy o EHS o harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu. Právní základy použité pro rozšíření režimu vzájemné pomoci na DPH a spotřební daně nemohou být určujícími pro vyřešení sporu v tomto řízení, ale tvoří pozadí tohoto sporu a musí k nim být přihlédnuto.

36 Vláda Spojeného království připomíná, že v bodě 67 rozsudku ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada (C-338/01, Recueil, s. I-4829), Soudní dvůr konstatoval, že výraz „ustanovení o daních“, uvedený v čl. 95 odst. 2 ES, je namísto vykládat v tom smyslu, že nezahrnuje pouze ustanovení určující osoby povinné k dani, zdanitelná plnění, základ daně, sazby přímých a nepřímých daní a osvobození od nich, ale vztahuje se také na ustanovení týkající se podmínek výběru těchto daní. Podobné úvahy je nutno uplatnit i v projednávané věci.

37 Přístup Spojeného království je v souladu s přístupem přijatým v novějších daňových předpisech Společenství, podle kterého jsou opatření pro spolupráci v oblasti DPH daňovými harmonizačními opatřeními [viz též bod odvodní nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daní z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392)].

38 Odkaz na článek 10 ES jako na základ úvah, s cílem vyhnout se důsledku, který by jinak vyplynul z použití článku 28 Aktu o přistoupení, není v souladu s literou ani s duchem zmíněného článku 10 ES.

39 Tvzení Španělského království týkající se právní situace dotčených španělských území nejsou relevantní ve věci, která je předmětem tohoto řízení.

Závěry Soudního dvora

Úvodní poznámka

40 Ve světle postupu před zahájením soudního řízení a odvodní žaloby musí být projednávaná žaloba vykládána tak, že se týká nepoužití pozměněné směrnice 77/799, pouze pokud jde o DPH a spotřební daně.

Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti DPH

41 Podle čl. 299 odst. 4 ES se Smlouva vztahuje na Gibraltar, vzhledem k tomu, že poslední uvedený je kolonií Koruny, za jejíž zahraniční vztahy převzalo odpovědnost Spojené království. Na základě Aktu o přistoupení se nicméně některá ustanovení Smlouvy nepoužijí na Gibraltar (viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Komise v. Spojené království, C-30/01, Recueil, s. I-9481, bod 47), přičemž se jedná o výjimky zavedené s ohledem na zvláštní právní situaci a zejména postavení tohoto území jako svobodného přístavu.

42 Z článku 28 Aktu o přistoupení vyplývá, že nestanoví-li Rada Evropské Unie jednomyslně na návrh Komise jinak, nepoužijí se akty orgánů Společenství v oblasti harmonizace právních

předpisů členských států týkajících se daní z obratu na Gibraltar.

43 Jakožto výjimka z použití práva Společenství na území Společenství musí být zmíněné ustanovení vykládáno způsobem, který omezuje jeho dosah na nezbytnou ochranu zájmů Gibraltar, které mu toto ustanovení umožňuje zachovat. Musí být mimoto vykládáno ve světle čl. 10 prvního pododstavce druhé vety ES, podle něhož jsou členské státy povinny usnadňovat Společenství plnění jeho poslání (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. února 1988, Komise v. Řecko, 194/85 a 241/85, Recueil, s. 1037, bod 20).

44 Není tudíž možno považovat za „akty v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu“ ve smyslu zmíněného článku 28 ustanovení, která se omezují na to, že upravují spolupráci mezi členskými státy a nechávají na každém z nich použití vlastních metod vyhledávání a sdělování údajů.

45 Pozměňná směrnice 77/799 přitom nejde nad tento rámec, jak vyplývá zejména z jejího čl. 8 odst. 1, který odkazuje na meze výměny údajů vyplývající z právních předpisů nebo ze správní praxe dotčeného členského státu.

46 Je tedy namístě učinit závěr, že pozměňná směrnice 77/799 nespadá v rozsahu, v němž se týká DPH, mezi „akty v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu“ ve smyslu článku 28 Aktu o přistoupení.

47 Tento závěr není v rozporu se závěrem, ke kterému dospěl Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku Komise v. Rada, který podává výklad pojmu „ustanovení o daních“ ve smyslu čl. 95 odst. 2 ES, a nikoliv pojmu „akty v oblasti harmonizace“ ve smyslu článku 28 Aktu o přistoupení.

48 Kromě toho je ve třetím bodu odvodnění nařízení č. 1798/2003, dovolávaného vládou Spojeného království, zřejmé uvedeno, že „[o]patření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by tudíž měla zahrnovat vytvoření společného systému pro výměnu informací mezi členskými státy, přičemž si mají být správní orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s Komisí, aby zajistily správné uplatnění DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží“.

49 Takové ustanovení primárního práva, jako je článek 28 Aktu o přistoupení, nicméně nemůže být vykládáno ve světle některého bodu odvodnění aktu sekundárního práva. Výše uvedený třetí bod odvodnění představuje mimoto část odvodnění nařízení přijatého zákonodárcem Společenství na základě článku 93 ES, který, na rozdíl od článku 28 Aktu o přistoupení, zejména nemá povahu ustanovení upravujícího výjimku. Tento bod odvodnění tedy nemůže zpochybnit závěr učiněný Soudním dvorem v bodě 46 tohoto rozsudku.

50 Z výše uvedeného vyplývá, že pozměňná směrnice 77/799 se v rozsahu, v němž se týká DPH, vztahuje na Gibraltar.

Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány v oblasti spotřebních daní

51 Ohledně této otázky je třeba připomenout, že na základě článku 29 Aktu o přistoupení ve spojení s bodem 4 části I přílohy I tohoto aktu je Gibraltar vyloučen z celního území Společenství. Stejně jako článek 28 Aktu o přistoupení musí být tato výjimka vykládána restriktivně.

52 Pro účely projednávání věci není nezbytné určit, zda vyloučení Gibraltarů z celního území Společenství znamená, že se ustanovení směrnice 92/12 týkající se harmonizace hmotněprávních předpisů v oblasti spotřebních daní nevztahují na Gibraltar.

53 I za předpokladu, že by se tato ustanovení nevztahovala na toto území, zmíněné vyloučení totiž každopádně neznamená, že se Gibraltar vymyká povinnosti vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států upravené pozměnou směrnicí 77/799 v oblasti spotřebních daní. Skutečnost, že orgány Gibraltarů podléhají této povinnosti, je totiž bez dopadu na případné nepoužití na toto území ustanovení vyžadujících harmonizaci těchto spotřebních daní jako takových.

54 V důsledku toho se pozměná směrnice 77/799 v rozsahu, v němž se týká spotřebních daní, vztahuje na Gibraltar.

55 S ohledem na výše uvedené musí být žaloba Komise považována za opodstatněnou.

56 Je tedy namístě konstatovat, že Spojené království tím, že nepoužilo v oblasti DPH a spotřebních daní pozměnou směrnicí 77/799 na území Gibraltarů, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.

K nákladům řízení

57 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu bude účastník řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů ve svém návrhu požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise ve svém návrhu požadovala, aby Spojenému království byla uložena náhrada nákladů řízení, a Spojené království bylo ve sporu neúspěšné, je namístě uložit mu náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 69 odst. 4 prvním pododstavcem téhož jednacího řádu Španělské království, které bylo vedlejším účastníkem řízení, ponese vlastní náklady.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) **Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že nepoužilo v oblasti daní z přidané hodnoty a spotřebních daní směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní, ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979 a směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, na území Gibraltarů, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.**

2) **Spojenému království Velké Británie a Severního Irska se ukládá náhrada nákladů řízení.**

3) **Španělské království ponese vlastní náklady.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.