

Zadeva C-533/03

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Svetu Evropske unije

„Uredba (ES) št. 1798/2003 – Direktiva 2003/93/ES – Izbira pravne podlage“

Povzetek sodbe

Približevanje zakonodaj – ?len 95 ES – Podro?je uporabe

(?leni 93 ES, 94 ES in 95 ES; Uredba Sveta št. 1798/2003; Direktiva Sveta 2003/93)

Izraz „dav?ne dolo?be“ iz ?lena 95(2) ES ne zajema le dav?nega podro?ja, pri ?emer ne razlikuje le vrste obravnavanih obdav?itev ali dajatev, ampak tudi vse vidike tega podro?ja, materialne in postopkovne.

V zvezi s tem imata tako Uredba št. 1798/2003 o upravnem sodelovanju na podro?ju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe št. 218/92, sprejeta na podlagi ?lena 93 ES, kot tudi Direktiva 2003/93 o spremembi Direktive 77/799 o medsebojni pomo?i pristojnih organov dr?av ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja, sprejeta na podlagi ?lenov 93 ES in 94 ES, za cilj in vsebino približevanje dav?nih postopkovnih dolo?b.

?len 95(1) ES torej ni ustrezna pravna podlaga za sprejetje Uredbe št. 1798/2003 in Direktive 2003/93.

(Glej to?ke 47, 59, 60 in od 62 do 64.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 26. januarja 2006(*)

„Uredba (ES) št. 1798/2003 – Direktiva 2003/93/ES – Izbira pravne podlage“

V zadevi C-533/03,

zaradi nižnostne tožbe na podlagi člena 230 ES, vložene 19. decembra 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa R. Lyal, zastopnik, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Svetu Evropske unije, ki ga zastopata A.-M. Colaert in E. Karlsson, zastopnici,

tožena stranka,

ob intervenciji

Irske, ki jo zastopa D. O'Hagan, zastopnik, ob sodelovanju A. Collinsa, SC, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

Portugalske republike, ki jo zastopa L. Fernandes, zastopnik,

Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopa R. Caudwell, zastopnik, skupaj z D. Wyattom, QC, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

intervenienti,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, R. Schintgen (poročevalec), sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, P. Kouris in G. Arestis, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 2. junija 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodiš?u predlaga po eni strani razglasitev ni?nosti Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na podro?ju davka na dodano vrednost in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1) in Direktive Sveta 2003/93/ES z dne 7. oktobra 2003 o spremembi Direktive Sveta 77/799/EGS o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega in posrednega obdav?evanja (UL L 264, str. 23, v nadaljevanju skupaj: izpodbijana akta) in po drugi strani, da se u?inke teh dveh aktov ohrani do za?etka veljavnosti aktov, ki jih bodo nadomeš?ali in ki bodo sprejeti na ustrezni pravni podlagi.

2 S sklepom predsednika Sodiš?a z dne 8. junija 2004 je bila Irski, Portugalski republiki in Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska dopuš?ena intervencija v podporo predlogov Sveta Evropske unije, ki Sodiš?u predlaga, naj tožbo zavrne.

Dejansko stanje in pravni okvir

3 Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposrednega obdav?evanja, nekaterih trošarin in obdav?evanja zavarovalnih premij (UL L 336, str. 15) v ?lenu 1(1) dolo?a, da si pristojni organi držav ?lanic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogo?ile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje. Na podlagi ?lenov od 2 do 4 te direktive do izmenjave teh informacij pride, odvisno od primera, z izmenjavo na zahtevo, z avtomati?no izmenjavo informacij ali z izmenjavo informacij na lastno pobudo. Vendar v skladu s ?lenom 8 navedene direktive ta ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, ?e državi ?lanici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa prepre?ujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

4 Uredba Sveta (EGS) št. 218/92 z dne 27. januarja 1992 o upravnem sodelovanju na podro?ju posrednega obdav?evanja (DDV) (UL L 24, str. 1) vzpostavlja sistem izmenjave informacij med dav?nimi organi držav ?lanic v zvezi z operacijami znotraj Skupnosti, da bi se zmanjšalo tveganje goljufij, nastalo zaradi odprave dav?nega nadzora na notranjih mejah.

5 Komisija je 18. junija 2001 Svetu predstavila predlog uredbe Evropskega parlamenta in Sveta o upravnem sodelovanju na podro?ju davka na dodano vrednost (UL C 270 E, str. 87) in predlog direktive Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 77/799 (UL C 270 E, str. 96). Podlaga za ta predloga, ki sta imela za cilj uskladiti in okrepiti dolo?be o upravnem sodelovanju na podro?ju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) iz te direktive in iz Uredbe št. 218/92, iz okvira uporabe te direktive izklju?iti DDV in vanj dodati obdav?evanje zavarovalnih premij, je bil ?len 95 ES.

6 Evropski parlament je 6. februarja 2002 v prvem branju glede predloga Uredbe podal pozitivno mnenje, pod pogojem manjših sprememb le-tega (UL C 284, str. 178).

7 Svet je omenjena predloga ustrezno spremenil in se je odločil spremeniti njuno pravno blago, saj sta se nanašala na davčna vprašanja in ju je bilo zato mogoče sprejeti le na podlagi členov 93 ES in 94 ES. Tako je bilo zopet opravljeno posvetovanje s Parlamentom. Ta je z resolucijo z dne 2. septembra 2003 potrdil, da je po njegovem mnenju za sprejetje teh dveh aktov ustrezna pravna podlaga člen 95 ES.

8 Svet je 7. oktobra 2003 na podlagi člena 93 ES sprejel Uredbo št. 1798/2003 in na podlagi členov 93 ES in 94 ES Direktivo 2003/93.

9 Po sprejetju te uredbe je Komisija zapisnik zasedanja Sveta, ki je potekalo omenjenega dne, vnesla sporočilo, da „je seznanjena s Svetovim soglasnim sprejetjem besedila uredbe o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, za katero je bila podlaga člen 93 Pogodbe, in besedilo direktive o medsebojni pomoči na področju neposrednega in posrednega obdavčenja, za katero sta bila podlaga člena 93 in 94 Pogodbe; [Komisija] ponavlja svoje stališče, ki je v skladu z njenim prvotnim predlogom, da bi moral biti pravna podlaga člen 95 Pogodbe, ter opominja, da glavni cilj Uredbe in Direktive ni usklajevati davčne določbe, ampak urediti izmenjavo informacij med državami članicami“.

10 Prvih pet uvodnih izjav Uredbe št. 1798/2003 določa:

„(1) Davčna utaja in izogibanje davkom, ki sega čez meje držav članic, povzroča proračunske izgube in kršitev načela poštenega obdavčevanja in lahko povzroči izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence. Zato vpliva na delovanje notranjega trga.

(2) Boj proti utaji davka na dodano vrednost (DDV) zahteva tesno sodelovanje med upravnimi organi v vsaki državi članici, ki so odgovorni za uporabo določb na navedenem področju.

(3) Zato morajo ukrepi davčnega usklajevanja, sprejeti zaradi vzpostavitve notranjega trga, vključevati uvedbo skupnega sistema za izmenjavo informacij med državami članicami, s katerim upravni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo, da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobavo blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga.

(4) Za pravilno delovanje sistema DDV je nujno elektronsko shranjevanje in posredovanje nekaterih podatkov za namene nadzora DDV.

(5) Pogoji za izmenjavo in neposreden dostop držav članic do elektronsko shranjenih podatkov v vsaki državi članici morajo biti jasno opredeljeni. Upravljavci morajo imeti dostop do nekaterih takih podatkov, kadar so potrebni za izpolnjevanje njihovih obveznosti.“

11 Člen 1 Uredbe št. 1798/2003 določa:

„1. Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo upravni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV na dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki jim lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV.

Ta uredba določa tudi pravila in postopke za elektronsko izmenjavo nekaterih informacij, zlasti glede DDV na transakcije znotraj Skupnosti.

Za obdobje, predvideno v členu 4 Direktive 2002/38/ES [...], določa tudi pravila in postopke za elektronsko izmenjavo informacij o davku na dodano vrednost na elektronsko opravljene storitve v skladu s posebno ureditvijo, opredeljeno v členu 26c Direktive 77/388/EGS in tudi za kakršno koli naknadno izmenjavo informacij in glede storitev, zajetih v navedeni posebni ureditvi, za prenos denarja med pristojnimi organi držav članic.

2. Ta uredba ne vpliva na uporabo pravil o medsebojni pravni pomoči v kazenskih zadevah v državah članicah.“

12 Člen 5 navedene uredbe določa:

„1. Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.

2. Za namen posredovanja informacij iz odstavka 1 zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnih koli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

3. Zahtevek iz odstavka 1 lahko vsebuje obrazložen zahtevek za posebno uradno preiskavo. Če država članica zavzame stališče, da uradna preiskava ni potrebna, takoj obvesti organ prosilca o razlogih za tako stališče.

4. Za pridobitev potrebnih informacij ali za izvedbo uradne preiskave, za katero je bilo zaprošeno, zaprošeni organ ali upravni organ, na katerega se je obrnil, ravna, kakor bi deloval zase ali na zahtevo drugega organa v svoji državi članici.“

13 Člen 11(1) in (2) te uredbe določa:

„1. Po dogovoru med organom prosilcem in zaprošenim organom in v skladu z ureditvijo, ki jo določa zaprošeni organ, so uradniki, ki jih pooblasti organ prosilec, lahko zaradi izmenjave informacij iz člena 1 prisotni v uradih, kjer upravni organi države članice, v kateri ima zaprošeni organ sedež, opravljajo svoje dolžnosti. Kadar so zahtevane informacije vsebovane v dokumentaciji, do katere imajo uradniki zaprošenega organa dostop, je treba uradnikom organa prosilca dati izvode dokumentacije, ki vsebuje zahtevane informacije.

2. Po dogovoru med organom prosilcem in zaprošenim organom in v skladu z ureditvijo, ki jo določa zaprošeni organ, so uradniki, ki jih določa organ prosilec lahko zaradi izmenjave informacij iz člena 1, prisotni med uradnimi preiskavami. Uradne preiskave izvajajo izključno uradniki zaprošenega organa. Uradniki organa prosilca ne izvajajo pooblastil pregleda, prenesenih na uradnike zaprošenega organa. Lahko pa imajo dostop do istih prostorov in dokumentov kot uradniki zaprošenega organa preko posrednika in samo za namen uradne preiskave, ki se izvaja“.

14 Člen 17 Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Brez poseganja v določbe poglavja V in VI pristojni organ države članice z avtomatično izmenjavo ali s strukturirano avtomatično izmenjavo posreduje informacije iz člena 1 pristojnemu organu katere koli zadevne države članice v naslednjih primerih:

1. kadar se šteje, da je obdavčitev izvedena v namembni državi članici in je učinkovitost kontrolnega sistema nujno odvisna od informacij, ki jih zagotovi država članica porekla;
2. kadar ima država članica razloge za domnevo, da je bila v drugi državi članici kršena zakonodaja o DDV ali obstaja verjetnost take kršitve;
3. kadar obstaja tveganje izgube davka v drugi državi članici.“

15 Člen 22(1) te uredbe določa:

„Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, v kateri hrani in obdeluje informacije, ki jih zbira v skladu s členom 22(6)(b) v izvedenki, določeni v členu 28h Direktive 77/388/EGS.

Da se informacije lahko uporabljajo v postopkih, opredeljenih v tej uredbi, jih je treba hraniti najmanj pet let od konca koledarskega leta, v katerem se odobri dostop do informacij.“

16 Člen 23 te uredbe določa:

„Na podlagi podatkov, shranjenih v skladu s členom 22, pristojni organ države članice uredi, da mu katera koli druga država članica avtomatično in nemudoma sporoči naslednje informacije, do katerih ima lahko tudi neposreden dostop:

1. identifikacijske številke za DDV, ki jih je izdala država članica prejemnica informacij;
2. celotno vrednost vseh dobav blaga znotraj Skupnosti osebam, ki imajo identifikacijsko številko za DDV, s strani vseh dobaviteljev, identificiranih za DDV v državi članici, ki posreduje informacije.

Vrednosti iz točke 2 so izražene v valuti države članice, ki posreduje informacije in se nanašajo na koledarska četrtletja.“

17 Člen 24 Uredbe št. 1798/2003 določa:

„Na podlagi podatkov, shranjenih v skladu s členom 22, in samo zaradi preprečevanja kršitve zakonodaje o DDV, pristojni organ države članice, kadar meni, da je to potrebno, za kontrolo pridobitev blaga znotraj Skupnosti pridobi neposredno in brez odlašanja ali ima z elektronskimi sredstvi neposreden dostop do katerih koli naslednjih informacij:

1. identifikacijske številke za DDV oseb, ki so opravile dobave iz točke 2 člena 23; in
2. celotne vrednosti takih dobav od vsake take osebe vsaki osebi, ki ima identifikacijsko številko za DDV iz točke 1 člena 23.

Vrednosti iz točke 2 so izražene v valuti države članice, ki posreduje informacije in se nanašajo na koledarska četrtletja.“

18 Člen 27, od (1) do (3), te uredbe določa:

„1. Vsaka država članica vzdržuje elektronsko zbirko podatkov, ki vsebuje evidenco oseb, ki so jim bile v navedeni državi članici izdane identifikacijske številke za DDV.

2. Kadar koli lahko pristojni organ države članice neposredno pridobi ali uredi, da se mu iz podatkov, shranjenih v skladu s členom 22 pošlje potrditev veljavnosti identifikacijske številke za DDV, pod katero je oseba opravila ali prejela dobavo blaga ali storitev znotraj Skupnosti.

Na posebno zahtevo zaproseni organ tudi posreduje datum izdaje in, kadar je to primerno, datum poteka veljavnosti identifikacijske številke za DDV.

3. Pristojni organ na zahtevo tudi nemudoma zagotovi ime in naslov osebe, ki ji je bila izdana številka, če te številke organ prosilec nima shranjene zaradi možne uporabe v prihodnje.“

19 Člen 41(5) te uredbe določa:

„5. Države članice za namene pravilne uporabe te uredbe omejijo obseg obveznosti in pravic, opredeljenih v členu 10, členu 11(1), členih 12 in 21 Direktive 95/46/ES (Evropskega parlamenta in Sveta z dne 24. oktobra 1995 o varstvu posameznikov pri obdelavi osebnih podatkov in o prostem pretoku takih podatkov (UL L 281, str. 31)), na obseg, ki je potreben zaradi zaščitne interesov iz člena 13(e) navedene direktive.“

20 Iz uvodnih izjav in člena 1, točka 1, Direktive 2003/93 izhaja, da le-ta okvir uporabe Direktive 77/799 razširja na obdavčevanje zavarovalnih premij iz Direktive Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev, ki izhajajo iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin (UL L 73, str. 18).

21 Direktiva 2003/93 med drugim nadomešča prvotno besedilo člena 7(1) Direktive 77/799 z besedilom:

„Vse informacije, s katerimi se seznani država članica v skladu s to direktivo, se v navedeni državi hranijo kot zaupne na enak način kot informacije, prejete v skladu z njeno nacionalno zakonodajo. V vsakem primeru se take informacije:

- lahko dajo na voljo samo osebam, ki so neposredno vpletene v odmero davka ali v upravno kontrolo te odmere,
- lahko sporočijo samo v povezavi s sodnimi postopki ali upravnimi postopki, ki vključujejo sankcije, uvedene zaradi ali v zvezi z izdelavo ali revizijo davčne odmere, in samo osebam, ki so neposredno vpletene v take postopke; take informacije pa se lahko razkrijejo med javnimi zaslišanji ali v sodbah, če pristojni organ države članice, ki daje informacijo, ne ugovarja,
- v nobenem primeru ne smejo uporabiti za druge namene kot za namene obdavčevanja ali v povezavi s sodnimi postopki ali upravnimi postopki, ki vključujejo sankcije, uvedene zaradi ali v zvezi z izdelavo ali revizijo davčne odmere.

Poleg tega države članice lahko določijo, da se informacije iz prvega pododstavka uporabijo za odmero drugih prelevmanov, dajatev in davkov, zajetih v členu 2 Direktive 76/308/EGS.“

22 Komisija je menila, da bi izpodbijana akta morala biti sprejeta na podlagi člena 95 ES, in je zato vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

23 Komisija meni, da člena 93 ES in 94 ES nista ustrezna pravna podlaga za sprejetje izpodbijanih aktov. Ta naj bi bila člen 95(1) ES, pri čemer se ta člen kot pravna podlaga ne bi uporabil le v primeru, ko bi izpodbijana akta vsebovala „davčne določbe“ v smislu člena 95(2) ES.

24 Komisija v zvezi s tem zatrjuje, da je bil člen 100A Pogodbe ES (po spremembi postal člen 95 ES) sprejet s ciljem olajšanja uveljavitve predpisov, nujnih za vzpostavitev notranjega trga pred koncem leta 1992. Samo nekatera posebej obsejalna in s suverenostjo držav članic tesno povezana področja so bila izvzeta iz okvira uporabe postopka, določenega s členom 95 ES. Med temi področji naj bi bilo tudi davčno področje, za katero naj bi bilo ocenjeno, da se mora za približevanje zakonodaj še naprej zahtevati soglasnost. Vendar naj bi za to izjemo veljala stroga razlaga, saj naj bi nekatere akte izvzela iz tega, kar naj bi veljalo za „običajni“ zakonodajni postopek sprejetja aktov za vzpostavitev notranjega trga.

25 Če bi izjema morala veljati za določbe, ki se nanašajo na določitev davčnih zavezancev, obdavčljivih operacij, davčne osnove in davčnih stopenj, oprostitev plačila davka in podrobnih pravil izračuna in izterjave davka, pa medsebojna pomoč upravnih organov ne sodi v okvir take izjeme. Ukrepi sodelovanja, preverjanja in obveščanja, ki so namenjeni lažji odpravi meja, ne da bi to vplivalo na vsebino nacionalnih davčnih predpisov, naj namreč ne bi posegali v davčno suverenost držav članic. Predpisi, ki bi urejali to sodelovanje, naj ne bi usklajevali dejanskih davčnih predpisov, ampak naj bi samo vsaki državi članici olajšali sprejetje lastnih predpisov.

26 Uredba št. 1798/2003 naj ne bi vzpostavljala niti usklajevanja niti približevanja nacionalnih davčnih predpisov, saj naj bi bil njen namen zgolj olajšati izmenjavo informacij v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti, da bi se pristojnim organom različnih držav članic omogočilo sodelovanje med njimi in s Komisijo. Ta uredba naj ne bi vplivala na nobeno določbo, ki jo je mogoče šteti za „davčno določbo“ v smislu člena 95(2) ES ali za določbo, ki sodi v okvir „zakonodaje glede prometnih davkov“ v smislu člena 93 ES.

27 Direktiva 2003/93 pa naj bi se omejila na spremembo Direktive 77/799, tako da iz okvira uporabe te direktive izključuje DDV in vanj dodaja obdavčevanje zavarovalnih premij. Nikakor naj ne bi vplivala na naravo te direktive, ki se nanaša na izmenjavo informacij, in ne usklajuje „davčne določbe“ v smislu člena 95(2) ES.

28 Iz tega naj bi sledilo, da je ustrezna pravna podlaga za sprejetje izpodbijanih aktov člen 95 ES. Posledično naj bi bila pravna podlaga teh dveh aktov nepravilna in bi ju bilo, zaradi zagotovitve spoštovanja institucionalnega ravnotežja, treba razglasiti za nižna.

29 Vendar Komisija glede na koristne uinke, ki sta jih izpodbijana akta imela na vzpostavitev skupnega trga, meni, da bi bilo ob razglasitvi nižnosti primerno, da se uinke teh dveh aktov ohrani, dokler ne bosta nadomeščena z novimi akti, sprejetimi na ustrezni pravni podlagi.

30 Svet najprej poudarja, da je bilo od vključitve člena 100A v Enotni evropski akt veliko aktov, ki se nanašajo na ukrepe medsebojne pomoči na davčnem področju, sprejetih na drugi pravni podlagi kot na tem členu.

31 Dalje opominja, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da mora izbira pravne podlage akta temeljiti na objektivnih elementih, ki jih je mogoče sodno preizkusiti. Med temi elementi sta zlasti cilj in vsebina akta (sodba z dne 17. marca 1993 v zadevi Komisija proti Svetu, C-155/91, Recueil,

32 Glede cilja izpodbijanih aktov Svet zatrjuje, da iz uvodnih izjav in člena 1 Uredbe št. 1798/2003 izhaja, da je njen namen boj proti davčni utaji in izogibanju davkom ter zagotoviti spoštovanje predpisov na področju DDV v zaščitno nacionalnih proračunov in dobrega delovanja notranjega trga. Tudi Direktiva 2003/93 naj bi imela za cilj boj proti davčni utaji, da bi se zavarovali finančni interesi držav članic in nevtralnost notranjega trga. Okrepila naj bi Direktivo 77/799, ki ima za namen natančno določiti davčno osnovo za izražen neposredne in posredne obdavčitve. Določbe, ki imajo za cilj, da je davčna osnova pravilno določena, pa naj bi imele davčni cilj.

33 Glede vsebine izpodbijanih aktov Svet navaja, da iz natančne preučitve Uredbe št. 1798/2003 izhaja, da ta zagotavlja uporabo davčnih določb in boj proti davčni utaji, in sicer z uskladitvijo pravil in postopkov za pridobitev in omejeno izmenjavo informacij, kadar so te potrebne za določitev davčne osnove s področja DDV. Navedena uredba naj bi torej neposredno vplivala na pravice davčnih zavezancev in na določitev davčne osnove, prav tako pa na davčne prihodke držav članic.

34 Glede Direktive 2003/93 pa naj bi predvsem iz njenega člena 1, točki 2 in 3, izhajalo, po eni strani, da spreminja okvir uporabe Direktive 77/799, tako da ga razširja na obdavčenje zavarovalnih premij, iz njega pa izključuje DDV, in, po drugi strani, da naj bi organom držav članic dopuščala uporabo pridobljenih informacij za izražen obdavčitev in dajatev iz člena 2 Direktive 76/308. Če je namen Direktive 2003/93 boj proti davčni utaji, tako da se uskladijo pravila in postopki za omejeno pridobitev informacij, bi bilo treba šteti, da se nanaša na uskladitev davčnih določb. Če se nanaša na neposredno in posredno obdavčitev, bi jo bilo treba pravilno sprejeti na kombinirani podlagi členov 93 ES in 94 ES.

35 Po mnenju Sveta torej izpodbijana akta nedvomno vsebujeta določbe za „uskladitev zakonodaje glede prometnih davkov“, ki je „potrebna za vzpostavitev in delovanje notranjega trga“ v smislu člena 93 ES. Poleg dejstva, da se, nasprotno s trditvami Komisije, ne bi smelo sklicevati na „običajni“ zakonodajni postopek, naj bi stališče Komisije ne upoštevalo dejstva, da sta člena 93 ES in 94 ES bolj specifični pravni podlagi za sprejetje ukrepov, kot so na primer tisti iz izpodbijanih aktov, in da člen 95 ES ne omejuje okvira uporabe teh členov.

36 Podredno, Svet zatrjuje, da je razlaga člena 95(2) ES, ki jo predlaga Komisija, prestroga. Ne bi se namreč smelo razlikovati na podlagi pomembnosti ali nepomembnosti usklajevalnega pravila, saj naj podlage za tako razlikovanje ne bi bilo mogoče najti niti v besedilu Pogodbe niti v pravo držav članic.

37 Poleg tega naj bi bila teleološka razlaga, ki jo predlaga Komisija, v nasprotju z besedilom člena 95(2) ES in se je zato ne bi smelo sprejeti. Poleg tega, razen če je namen izbiro ustrezne pravne podlage podvreči politični presoji, opredelitev „davčne določbe“ v smislu navedenega odstavka 2 ne bi smela biti odvisna od tega, ali določba posega v suverenost držav članic na davčnem področju ali vpliva na vsebino njihovih davčnih pravil.

38 Povsem podredno in v primeru, če bi Sodišče izpodbijana akta razglasilo za nižna, Svet predlaga, da se pravni učinki le-teh ohranijo, dokler ne bosta nadomeščena z akti, sprejetimi na ustrezni pravni podlagi.

39 Po mnenju vlade Združenega kraljestva iz cilja in vsebine izpodbijanih aktov jasno izhaja, da se nanašata na uskladitev predpisov o posredni obdavčitvi. Tako naj bi Uredba št. 1798/2003, ki ima za namen boj proti davčni utaji in izogibanju davkom, zagotavljala učinkovitost nacionalnih davčnih določb glede obračunavanja in pobiranja DDV. Ta uredba, zlasti njen člen 30, naj bi zato očitno vplivala na pravice in obveznosti davčnih zavezancev in nepravilno bi bilo meniti, da taki

ukrepi niso usklajevanje nacionalnih zakonodaj o posredni obdavčitvi.

40 Vlada Združenega kraljestva glede Direktive 2003/93 zatrjuje, da državam članicam omogoča, da zunaj svojih meja pridobijo informacije, s katerimi lahko določijo dolgovane davke in izterjajo terjatve proti svojim davčnim zavezancem. Tako kot Uredba št. 1798/2003 naj bi se ta direktiva torej nanašala na uskladitev nacionalnih zakonodaj glede neposredne in posredne obdavčitve.

41 Po mnenju Irske iz sodne prakse Sodišča in še zlasti iz sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu (C-338/01, Recueil str. I-4829) izhaja, da sta člena 93 ES in 94 ES ustrezna pravna podlaga za sprejetje izpodbijanih aktov, ki, kot naj bi izhajalo iz njunih uvodnih izjav in določb, naj bi usklajevala predpise o DDV, tako da naj bi določala enotne postopke za pridobitev in sporočanje podatkov glede davčnih zavezancev, da se zagotovi pravilna uporaba zakonodajnih določb glede vodenja, obračunavanja in pobiranja DDV.

42 Portugalska vlada meni, da iz besedila izpodbijanih aktov izhaja, da nekatere njune določbe določajo roke in da druge, tako kot na primer člen 41(5) Uredbe št. 1798/2003, neposredno omejujejo pravice davčnih zavezancev. Poleg tega naj bi člen 7(1) Direktive 77/799, v inachi, kot izhaja iz Direktive 2003/93, urejal materialne vidike davčnega prava. Te določbe, ki neposredno urejajo pravice davčnih zavezancev, tako da jih omejujejo, pa naj bi bile „davčne določbe“ v smislu člena 95(2) ES.

Presoja Sodišča

43 Opomniti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da mora izbira pravne podlage akta Skupnosti temeljiti na objektivnih elementih, ki jih je mogoče sodno preizkusiti, med katerimi sta zlasti cilj in vsebina akta (glej zlasti sodbe z dne 11. junija 1991 v zadevi Komisija proti Svetu, imenovani „Titanov dioksid“, C-300/89, Recueil, str. I-2867, točka 10; z dne 4. aprila 2000 v zadevi Komisija proti Svetu, C-269/97, Recueil, str. I-2257, točka 43; z dne 11. septembra 2003 v zadevi Komisija proti Svetu, C-211/01, Recueil, str. I-8913, točka 38, in zgoraj navedeno sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu, točka 54).

44 V zvezi z okvirom uporabe člena 95 ES, ki bi po mnenju Komisije moral biti pravna podlaga za sprejetje izpodbijanih aktov, je treba po eni strani poudariti, da iz samega besedila odstavka 1 tega člena izhaja, da se ta ne uporablja, razen kadar Pogodba ne določa drugače.

45 Iz tega sledi, tako kot je Sodišče presodilo v točki 60 zgoraj navedene sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu, da če v Pogodbi obstaja posebna določba, ki je lahko pravna podlaga za obravnavani akt, mora ta temeljiti na tej določbi. To velja predvsem za člen 93 ES, ki se nanaša na uskladitev zakonodaje glede prometnih davkov, trošarin in drugih oblik posrednega obdavčenja.

46 Po drugi strani je treba opomniti, da odstavek 2 člena 95 ES iz okvira uporabe tega člena izrecno izključuje nekatera področja. To velja med drugim za „davčne določbe“, katerih uskladitev torej ne bi smela temeljiti na tem členu (zgoraj navedena sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu, točka 61).

47 Podrobneje glede razlage izraza „davčne določbe“ iz člena 95(2) ES je treba opomniti, da je Sodišče v točki 63 zgoraj navedene sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu presodilo, da izraz zaradi svoje splošnosti zajema ne le davčno področje, ne razlikujejo pri tem vrsto obravnavanih obdavčitev ali dajatev, ampak tudi vse vidike tega področja, materialne in postopkovne.

48 Ker v obravnavani zadevi ni sporno, da sta izpodbijana akta nujna za delovanje notranjega trga, zadošča ugotoviti, ali imata ta dva za edini ali prevladujoči cilj približevanje davčnih zakonskih in drugih predpisov držav članic.

Uredba št. 1798/2003

49 Prvič, glede cilja Uredbe št. 1798/2003 iz njenih prvih dveh uvodnih izjav izhaja, da je njen namen boj proti davčni utaji in izogibanju davkom ter zagotoviti spoštovanje predpisov na področju DDV v korist nacionalnih proračunov in dobrega delovanja notranjega trga.

50 V skladu s tretjo uvodno izjavo navedene uredbe morajo za zagotovitev ukrepov davčnega usklajevanja, sprejetih za vzpostavitev notranjega trga, ti „[...] vključevati uvedbo skupnega sistema za izmenjavo informacij med državami članicami, s katerim upravni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo [...]“.

51 Iz uvodnih izjav Uredbe št. 1798/2003 torej izhaja, da je cilj te uredbe določiti, v okviru ukrepov davčnega usklajevanja, sprejetih za vzpostavitev notranjega trga, sistem izmenjave informacij, da se zagotovi pravilna uporaba DDV.

52 Tako vzpostavljena izmenjava informacij pa upravičuje samo cilj pravičnega obračuna DDV, ki ga dolgujejo davčni zavezanci, da se zagotovi učinkovitejše pobiranje tega davka.

53 To ugotovitev podkrepljuje tudi besedilo člena 1(1) Uredbe št. 1798/2003, s katerim navedena uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo upravni organi, pristojni v državah članicah za uporabo predpisov o DDV, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi spoštovanje teh predpisov. Poleg tega iz drugega pododstavka istega odstavka izhaja, da je namen tako določenih pravil in postopkov omogočiti, da se izvede pravilna odmera DDV v različnih državah članicah.

54 Drugič, glede vsebine Uredbe št. 1798/2003 je treba najprej poudariti, da morajo organi države članice v skladu s členom 5 te uredbe na zahtevo organov druge države članice sporočiti vse informacije, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV v tej zadnji državi članici, in morajo, če je potrebno, izvesti uradno preiskavo za pridobitev takih informacij.

55 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je to poudarila generalna pravobranilka v točki 67 sklepnih predlogov, da čeprav morajo za tako prenesene informacije v državi članici organa prosilca veljati enaka zagotovila glede zaupnosti kot v državi članici zaprosenega organa, Uredba št. 1798/2003 kljub temu zavezuje države članice, da razširi krog oseb, ki imajo dostop do teh informacij, ki so pogosto predmet posebnega varstva davčnih predpisov, tako da jim, če je to potrebno, nalaga obveznost spremeniti nacionalne predpise.

56 Dalje je treba opomniti, da člen 17 Uredbe št. 1798/2003 določa, da pristojni organi države članice v določenih primerih z avtomatično izmenjavo ali s strukturirano avtomatično izmenjavo posredujejo informacije iz člena 1 pristojnim organom drugih držav članic. Ta določba torej državam članicam nalaga obveznost, ki se ji te ne morejo izogniti.

57 Poleg tega je treba poudariti, da iz členov od 22 do 24 in 27 te uredbe izhaja, da morajo države članice vzdrževati in sproti posodabljati elektronsko zbirko podatkov, v kateri hranijo in obdelujejo informacije glede oseb, ki so jim bile izdane identifikacijske številke za DDV, glede identifikacijskih števil za DDV in glede celotne vrednosti dobav od osebe in osebi, ki ima tako številko, pri čemer je taka zbirka podatkov neposredno dostopna pristojnim organom drugih držav članic.

58 V zvezi s tem je treba poudariti, da ni mogoče zanikati, da neposredni dostop do teh zbirk podatkov pristojnim organom držav članic omogoča določiti davčno osnovo za davčnega zavezanca in tudi davčno obveznost slednjega, zaradi česar lahko vpliva na posebno zaupnost, ki so je v veliko državah članicah deležne določene davčne informacije. V teh okoliščinah je torej krog oseb, ki imajo dostop do informacij, ki jih imajo na voljo pristojni organi držav članice, znatno razširjen, zaradi česar je treba, kot to izhaja iz točke 55 te sodbe, odvisno od primera, spremeniti nacionalne davčne predpise. To je še toliko bolj res, saj morajo v skladu s členom 41(5) Uredbe št. 1798/2003 države članice omejiti obseg varovanja podatkov iz določenih določb Direktive 95/46, če ti podatki vsebujejo informacije, ki omogočajo pravilno obravnavanje DDV.

59 Nazadnje je treba ugotoviti, da iz člena 11(1) in (2) Uredbe št. 1798/2003 izhaja, da lahko zaproseni organi dovolijo prisotnost uradnikov organa prosilca po eni strani v uradih, v katerih upravni organi države članice, v kateri ima zaproseni organ sedež, opravljajo svoje dolžnosti, in po drugi strani med uradno preiskavo.

60 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 73 sklepnih predlogov, ima ta določba, poleg dejstva, da večinoma držav članic zavezuje, naj spremenijo predpise o davčnih postopkih, pomembne posledice za pravice davčnih zavezancev. Zadnji so v veliko državah članicah namreč lahko nasprotovali, da bi bili v preiskavi prisotni uradniki organov druge države članice. Na podlagi člena 11(1) in (2) Uredbe št. 1798/2003 pa davčni zavezanci nimajo več take pravice nasprotovanja.

61 V teh okoliščinah določbe Uredbe št. 1798/2003 prispevajo k približevanju nacionalnih davčnih postopkovnih določb.

62 Glede na te ugotovitve je treba presoditi, da ima Uredba št. 1798/2003 za cilj in vsebino približevanje davčnih postopkovnih določb, da se olajša pobiranje DDV in da se tako poveča s tem davkom povezane prihodke držav članic.

63 Kot je bilo navedeno v točki 47 te sodbe, je za uporabo člena 95(2) ES davčna postopkovna pravila treba šteti za „davčne določbe“ v smislu te določbe.

64 V teh okoliščinah bi bilo nepravilno trditi, da je člen 95(1) ES ustrezna pravna podlaga za sprejetje Uredbe št. 1798/2003.

65 Posledično je treba tožbo Komisije v delu, ki se nanaša na razglasitev ničnosti navedene uredbe, zavrniti.

Direktiva 2003/93

66 Prvi?, glede cilja Direktive 2003/93 je treba poudariti, da želi ta po eni strani, kot to izhaja iz njene prve uvodne izjave, okrepiti sodelovanje med davčnimi upravami, da bi se izboljšal boj proti utaji DDV, in po drugi strani, kot to določa njena tretja uvodna izjava, bolje zaščititi finančne interese držav članic in nevtralnosti notranjega trga, in sicer z razširitvijo področja uporabe Direktive 77/799 /EGS na obdavčevanje zavarovalnih premij iz Direktive 76/308.

67 Drugi?, glede vsebine Direktive 2003/93 zadošča ugotoviti, da je vsebina narekloma omejena na spremembe, potrebne za razširitev področja uporabe Direktive 77/799 /EGS na obdavčevanje zavarovalnih premij, in na zamenjavo začetne inake člena 7(1) te direktive z novo inako te določbe.

68 Nova inaka navedenega člena 7(1) se od prejšnje razlikuje predvsem v tem, da državam članicam priznava možnost, da informacije, pridobljene z uporabo te direktive, uporabijo za odmero drugih prelevmanov, dajatev in davkov iz člena 2 Direktive 76/308.

69 Glede okolišine, da ima Direktiva 2003/93 za cilj predvsem razširiti področje uporabe Direktive 77/799 /EGS na obdavčevanje zavarovalnih premij, je treba preučiti, ali je namen slednje približevanje davčnih zakonskih in drugih predpisov držav članic.

70 Cilj Direktive 77/799, kot to izhaja iz njene prve, četrte in šeste uvodne izjave, je preko mej držav članic bojevati se proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka, in sicer z okrepljenim sodelovanjem med njihovimi davčnimi upravami, tako da se jim omogoči pravilnejšo odmero davka na dohodek in na premoženje.

71 Da bi bil ta cilj dosežen, člen 1(1) Direktive 77/799 zavezuje pristojne organe držav članic, da izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile tako pravilno odmero navedenih davkov. Kot je navedeno v točki 3 te sodbe, ta direktiva med drugim v členih od 2 do 4 določa podrobna pravila za izmenjavo teh informacij, ki se zgodi ali na zahtevo, ali avtomatično, ali z izmenjavo informacij na lastno pobudo.

72 Čeprav obveznost opravljanja poizvedb in zagotavljanja obravnavanih informacij ni neomejena, saj člen 8(1) Direktive 77/799 določa, da pristojni organi nimajo te obveznosti, če zakonodaja ali upravna praksa preprečuje, da bi opravili te poizvedbe ali zbirali ali uporabili take informacije za lastne namene obravnavane države članice, je kljub temu, zaradi obstoja te obveznosti, krog oseb, ki imajo dostop to teh informacij, obšutno razširjen, da se tako omogoči pravilno odmero davkov na prihodek in na premoženje.

73 Zato je treba ugotoviti, da so cilji in vsebina Direktive 77/799 zelo podobni oziroma enaki tistim Uredbe št. 1798/2003 in da zaradi teh značilnosti ta direktiva sodi v okvir uporabe člena 95(2) ES.

74 Iz tega sledi, da tudi Direktiva 2003/93 sodi v okvir uporabe člena 95(2) ES in da bi bilo nepravilno trditi, da bi morala biti sprejeta na podlagi člena 95(1) ES.

75 Posledično je treba tožbo Komisije zavrniti tudi v delu, ki se nanaša na razglasitev ničnosti Direktive 2003/93.

76 Zato je treba tožbo Komisije zavrniti v celoti in posledično Sodišču ni treba presoјati o predlogu o ohranitvi učinkov izpodbijanih aktov.

Stroški

77 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti

priglašeni. Svet je predlagal, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. V skladu z odstavkom 4, prvi pododstavek, istega člena Irska, Portugalska republika in Združeno kraljestvo, ki so se kot intervenienti udeležili postopka, nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

- 1) **Tožba se zavrne.**
- 2) **Komisiji Evropskih skupnosti se naloži plačilo stroškov.**
- 3) **Irska, Portugalska republika in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska nosijo svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.