

GENERALINIO ADVOKATO ANTONIO TIZZANO

IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 10 d.(1)

Byla C-349/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – PVM – Akcizai – Direktyva 77/799/EEB – Perkėlimas iš dalies Gibraltaro teritorijoje – Teisėtumas“

I – Žanga

1. 2003 m. rugpjūtio 8 d. pagal EB 226 straipsnį Teisingumo Teisme pareikštu ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo pripažinti, jog netaikiusi 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje(2) (toliau – Direktyva 77/799 arba direktyva) su pakeitimais(3) Gibraltaro teritorijoje, Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę nevykdę sąsipareigojimų pagal EB sutartį.

II – Teisinis pagrindas

A – Sutarties nuostatos

2. Šios bylos tikslais pirmiausia reikėtų pacituoti Sutarties straipsnius, kurie, atsižvelgiant į atvejus, kartu ar atskirai yra atitinkamų direktyvų teisinis pagrindas, t. y. EEB sutarties 99 ir 100 straipsnius (po pakeitimo į EB 93 ir 94 straipsniai).

3. Pirmojo iš šių straipsnių (įtrauktas į skyrį „Mokesčių nuostatos“) atitinkamų direktyvų priėmimo metu galiojusioje redakcijoje nustatyta, kad „Komisija svarsto, kaip atsižvelgiant į bendrosios rinkos interesus būtų galima suderinti apyvartos mokesčius, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas <...> reglamentuojančius valstybių narių teisės aktus.

Komisija teikia pasiūlymus Tarybai, kuri sprendžia vieningai <...>“(4).

4. Savo ruožtu 100 straipsnis (įtrauktas į skyrį „Teisės aktų derinimas“) numatė, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai leidžia direktyvas dėl tų valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų, turinčių tiesioginį ir netiesioginį bendrosios rinkos kėlimui ar veikimui, suderinimo“(5).

5. Galiausiai, mano nuomone, naudinga priminti 100 a straipsn?, tiksliau kalbant, nuostat?, kuri neseniai j? pakeit?, t. y. EB 95 straipsn?, kurio aiškinimas, nors ir n?ra tiesiogiai susij?s su šia byla, gali suteikti naudingos informacijos šioje byloje, kaip paašk?s v?liau. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Taryba, šiuo atveju ne vieningai, bet bendro sprendimo proced?ros tvarka „imasi priemoni? valstybi? nari? ?statym? ir kit? teis?s akt? nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos k?rimui ir veikimui, suderinti“. Ta?iau šio straipsnio 2 dalis patikslina, kad „(1 dalis) netaikoma fiskalin?ms nuostatoms“.

B – *Direktyva 77/799*

6. Kadangi „valstybi? nari? ty?inis vengimas mok?ti mokes?ius ir mokes?i? atsakomyb?s mažinimas teis?tomis priemon?mis daro nuostoli? biudžetui, pažeidžia s?žiningo apmokestinimo princip? ir gali iškreipti kapitalo jud?jim? bei konkurencijos s?lygas“(6), Taryba, remdamasi EEB sutarties 100 straipsniu, pri?m? Direktyv? 77/799. Ji siekia „stiprinti bendradarbiavim? tarp Bendrijos mokes?i? administracij?“(7), nurodydama valstyb?ms nar?ms „keistis informacija, susijusia su konkre?iais atvejais“ ir „atlikti tyrimus, kuri? reikia informacijai gauti“(8).

7. Vis? pirma šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalis savo pirmin?je redakcijoje nustat?, kad „pagal šios direktyvos nuostatas valstybi? nari? kompetentingos institucijos kei?iasi bet kokia informacija, kuri gali pad?ti joms atlikti teising? pajam? ir kapitalo mokes?i? ?vertinim?“.

8. Direktyva 79/1070, pagr?sta EEB sutarties 99 ir 100 straipsniais, v?liau pakeit? ši? nuostat?, ?traukdama ? jos taikymo srit? taip pat ir informacij?, susijusi? su prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM)(9). V?lesnis (taikymo srities) išpl?timas akcizo mineraliniam kurui, akcizo alkoholiui ir alkoholiniam g?rimams bei akcizo apdorotam tabakui atžvilgiu atliktas Direktyva 92/12, kuri buvo pagr?sta EEB sutarties 99 straipsniu(10).

9. Galiausiai turiu atkreipti d?mes?, kad valstyb?s nar?s tur?jo perkelti pirmin? Direktyvos 77/799 redakcij? ? nacionalin? teis? ne v?liau kaip 1979 m. sausio 1 dien?. Pakeitimai tur?jo b?ti atitinkamai perkelti iki 1981 m. sausio 1 d. ir 1993 m. sausio 1 dienos.

C – *Su Gibraltaru susijusios nuostatos*

10. Kaip jau min?ta, siekiant nustatyti, ar ir kaip Direktyva 77/799 tur?jo b?ti perkelta ? Gibraltaro teis?, reikia išsiaiškinti, kiek Bendrijos teis? taikoma šioje teritorijoje.

11. Gibraltaras, kur? pagal 1713 m. Utrechto taikos sutarties X straipsn? Ispanijos karalius perleido Didžiosios Britanijos kar?nai, nuo 1830 m. turi Britanijos kar?nos kolonijos (Crown Colony) status? (Britanijos užj?rio teritorija (British Overseas Territory)). Kaip žinoma, miestas yra valdomas pagal 1969 m. Gibraltaro konstitucin? nutarim? (Gibraltar Constitution Order), kurio preambul?je jis ?vardijamas kaip „Jos didenyb?s valdos dalis“ („part of Her Majesty’s dominions“). Greta svaraus autonomin?s valdžios gali? perleidimo kolonijoje demokratiškai išrinktoms vietos institucijoms, Kar?nai tebeprisiklauso ?galiojimui užsienio reikal?, gynybos ir visuomen?s saugumo srityse.

12. EB 299 straipsnis nustato Sutarties taikymo srit?. Šio straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad „šios Sutarties nuostatos taikomos Europos teritorijoms, už kuri? užsienio ryšius atsako kuri nors valstyb? nar?“ . Iš to matyti, kad iš esm?s Gibraltaras yra Bendrijos teis?s subjektas.

13. Ta?iau atsižvelgiant ? ypating? šios teritorijos status? yra numatytos leidžian?ios nukrypti nuo šio principo nuostatos. Aš, žinoma, remiuosi Akto d?l stojimo s?lyg? ir Sutar?i? pritaikom?j? patais?, kuris yra dokument?, susijusi? su Danijos Karalyst?s, Airijos, Norvegijos Karalyst?s ir

Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės stojimu į Europos Bendrijas, dalis (toliau – 1972 m. Stojimo aktas arba Stojimo aktas)(11), 28 straipsniu.

14. Kaip žinoma, ši nuostata nustato, kad:

„Bendrijos institucijų aktai dėl EEB sutarties II priede išvardytų produktų ir produktų, kuriems, juos importuojant į Bendriją, turi būti taikomos konkrečios taisyklės dėl bendrosios žemės ūkio politikos įgyvendinimo, taip pat aktai dėl valstybių narių statymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo netaikomi Gibraltarui, jei Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai nenusprendžia kitaip“(12).

15. Be to, remiantis Stojimo akto 29 ir 30 straipsniais kartu su jo I ir II priedais, Gibraltaras nėra Bendrijos muitų teritorijos dalis ir dėl to prekių importo bei eksporto požiūriu yra traktuojamas kaip trečioji šalis.

III – Faktinės bylos aplinkybės ir procedūra

16. Negavusi jokio pranešimo iš Jungtinės Karalystės dėl Direktyvos 77/799 taikymo Gibraltaro teritorijoje, 1997 m. balandžio 7 d. Komisija nusiuntė oficialų pranešimą šios valstybės vyriausybei prašydama tokios informacijos.

17. 1997 m. birželio 6 d. ir spalio 7 d. laiškais Jungtinė Karalystė pareiškė priimusi reikalingus teisės aktus siekdama nuo 1997 m. spalio 1 d. užtikrinti Direktyvos 77/799 taikymą Gibraltare, kiek tai susiję su tiesioginiu apmokestinimu. Tačiau ji pareiškė, kad tokios pareigos nėra dėl PVM ir akcizų, nes tai yra netiesioginiai mokesčiai.

18. Atsakydama Komisija 2001 m. liepos 18 d. nusiuntė papildomą oficialų pranešimą, kuriame pareiškė, kad Direktyvos 77/799 nuostatos dėl PVM ir akcizų taip pat turi būti taikomos Gibraltare.

19. 2001 m. lapkričio 13 d. Jungtinė Karalystė užginčijo šį reikalavimą, teigdama, kad Gibraltarui nėra taikoma ta direktyvos dalis, kuri susijusi su EB 93 straipsnio nuostatomis „dėl apyvartos mokesčių, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų derinimo“, t. y. nuostatomis, kurios pagal Stojimo akto 28 straipsnį nėra taikomos Gibraltarui.

20. Tačiau Komisija, manydama, kad Direktyva 77/799 nederina nacionalinės teisės aktų dėl mokesčių, tvirtai laikėsi savo pozicijos ir 2002 m. birželio 26 d. nusiuntė argumentuotą nuomoną, nurodydama Jungtinei Karalystei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta.

21. 2002 m. rugpjūčio 15 d. laišku paprašiusi pratęsti šį terminą dviem mėnesiais, 2002 m. rugsėjo 13 d. Jungtinė Karalystė pateikė savo atsakymą, patvirtindama iš esmės pirmiau išdėstytus argumentus.

22. Kadangi pateikti argumentai Komisijos neįtikino, ji pateikė šį ieškinį.

23. Teisingumo Teismo pirmininkas 2003 m. gruodžio 4 d. Nutartimi pagal Procedūros reglamento 93 straipsnio 1 dalį leido Ispanijos Karalystei (toliau – Ispanija) įstoti į bylą Komisijos pusėje.

24. Kadangi nė viena iš šalių neprašė būti išklausyta, Teisingumo Teismas pagal Procedūros reglamento 44 a straipsnį nusprendė priimti sprendimą be žodinės proceso dalies.

IV – Teisinė analizė

25. Kaip jau buvo pasakyta, Komisija kaltina Jungtinę Karalystę tuo, kad Gibraltare ji taikė tik tą Direktyvos 77/799 dalį, kuri susijusi su tiesioginiais mokesčiais, nors turėjo padaryti tą patį dėl PVM bei akcizų.

26. Komisija pripažįsta, kad remiantis Stojimo akto 28 straipsniu Gibraltarui netaikomi „aktai dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo“, ir šios bylos tikslais yra pasirengusi pripažinti, jog Bendrijos teisės normos dėl akcizų suderinimo nėra susijusios su Gibraltaru, nes jis nepriklauso Bendrijos muitų teritorijai.

27. Tačiau, Komisijos nuomone, direktyva nederina teisės aktų dėl apyvartos mokesčių ar akcizų. Remiantis direktyvos konstatuojamosiose dalyse išdėstytais tikslais ja siekiama stiprinti bendradarbiavimą tarp valstybių narių kovojant su vengimu mokėti mokesčius bei mokesčių atsakomybės mažinimu ir dėl to ji apsiriboja tik keitimosi informacija tarp kompetentingų valstybių narių valdžios institucijų sistemos nustatymu.

28. Komisija tvirtina, jog tai patvirtina faktas, kad keitimosi informacija sistema iš pradžių buvo nustatyta tik tiesioginiam apmokestinimui, kuris Bendrijos lygiu nebuvo suderintas. Direktyvose 79/1070 ir 92/12 apsiribojama bendradarbiavimo taikymo srities išplėtimu atitinkamai PVM ir akcizams, nepakeičiant šios sistemos tikslo ir neturint tokios valstybių narių materialinei mokesčių teisei. Iš tikrųjų net ir po šių pakeitimų Direktyva 77/799 nepadarė tokos tarifams, apmokestinimo bazei arba kitoms sudedamosios nacionalinių mokesčių sistemų dalims nei apmokestinimo nagrinėjamais mokesčiais sistemoms.

29. Komisija taip pat nurodo, kad valstybių narių teisės aktų PVM ir akcizų srityje derinimu siekiama specifinių ir kitų tikslų nei tie, kurių siekiama kova su vengimu mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimu bendradarbiavimo tarp kompetentingų nacionalinės valdžios institucijų būdu. Vadinas, išimtis, kuria naudojasi Gibraltaras Bendrijos teisės normą, skirtą gyvendinti pirmą tikslą, atžvilgiu, negali būti taikoma normą, susijusią su antru tikslu, atžvilgiu.

30. Komisija priduria, kad nors PVM ir akcizai nėra susiję su Gibraltaru, jo kompetentingų mokesčių institucijų pateikta informacija gali būti labai naudinga tinkamam šių mokesčių nustatymui kitose Bendrijos dalyse. Kita vertus, daugeliu atvejų informacija sklistų tik viena kryptimi, kitaip tariant iš Gibraltarą ir kitus Bendrijos regionus, kur šie mokesčiai yra taikomi. Vadinas, net jei bendradarbiavimas suteiktų galimybę kokiame nors derinimui, tai turėtų apimti tik informacijos adresatus, taigi ne Gibraltarą.

31. Galiausiai Komisija tvirtina, kad „kraštutiniu atveju“ keitimosi informacija sistemos taikymas Gibraltarui galėtų būti pateisintas remiantis EB 10 straipsnyje tvirtinta pareiga bendradarbiauti.

32. Jei būtų stojusi šalis Ispanijos Karalystė, pateikianti tuos pačius argumentus kaip ir Komisija, ypač pabrėžia, kad aiškinant Gibraltarą atžvilgiu numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas reikia turėti omenyje, kad šios teritorijos statusas buvo apibrėžtas tuo istoriniu momentu, kai valstybių narių ekonominės sistemos priklausė nuo integracijos lygio, kuris buvo žemesnis nei šiuo metu. Ispanija pažymi, kad, skirtingai nuo Jungtinės Karalystės, Direktyvą 77/799 nacionalinė teisė ji perkelė visiškai taip pat toms savo teritorijoms, kurioms nagrinėjami netiesioginiai mokesčiai netaikomi.

33. Mano nuomone, šie kritikų Jungtinę Karalystę atsakymų tikinamesniais argumentais, ir tai tikiuosi rodyti tolesnėje analizėje.

34. Pirmiausia manau, kad reikia pašalinti tuos argumentus, kurie nėra teisinio pobūdžio arba nėra tiesiogiai susiję su specifiniu šios bylos dalyku.

35. Dėl pirmo aspekto turiu priminti, kad šis klausimas susijęs su Bendrijos teisės normų dėl PVM ir akcizų taikymo Gibraltaro teritorijoje. Kaip teisingai pabrėžė Jungtinė Karalystė, šis klausimas turi būti vertintas atsižvelgiant į specifinius terminus, taigi nustatant Stojimo akte nustatytą leidžiančią nukrypti nuostatą taikymo srityje taip, kad vertinimui kokių nors būdu tokos nedarytų nauda, kurių valstybės narės galėtų gauti dėl to, kad šioje teritorijoje būtų taikoma keitimosi informacija sistema, kurių diegė direktyva.

36. Kita vertus, turiu pareikšti svarių abejonių dėl EB 10 straipsnio, kuriuo remiasi Komisija, svarbos šiems tikslams. Iš tikrųjų, kaip žinoma, šioje nuostatoje, kiek tai svarbu šioje byloje, numatyta: „kad užtikrinti šios Sutarties ir Bendrijos institucijų nustatytą pareigą vykdyti, valstybės narės imasi visų atitinkamų bendrų ar specialių priemonių. Jos padeda atlikti Bendrijos uždavinius“.

37. Taigi aš nematau, kokių reikšmė ši nuostata gali turėti šioje byloje. Manoma tik viena iš dviejų alternatyvų: arba keitimosi informacija sistema, kuri nagrinėjama direktyva diegė netiesioginių mokesčių atžvilgiu, neeina į Gibraltaro atžvilgiu taikomą leidžiančią nukrypti nuostatą taikymo srityje ir todėl pagal EB 249 straipsnį, skaitomą kartu su EB 299 straipsnio 4 dalimi, Jungtinei Karalystei tenka pareiga visiškai gyvendinti direktyvą šioje teritorijoje, nesant reikalo ieškoti papildomo pagrįstumo EB 10 straipsnyje; arba, priešingai, ji patenka į leidžiančią nukrypti nuostatą taikymo srityje ir dėl to EB 10 straipsnio taikymo sąlygos taip pat nėra vykdytos.

38. Taigi norint priimti sprendimą šioje byloje pirmiausia reikia nuspręsti, ar ta Direktyvos 77/799 dalis, kuri susijusi su PVM, taikoma ir Gibraltarui, ar ji turi būti priskiriama prie „aktų dėl valstybių narių statymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo“, kurie pagal Stojimo akto 28 straipsnį netaikomi šiai teritorijai.

39. Mano nuomone, vairūs argumentai liudija antrosios alternatyvos naudai.

40. Visų pirma turiu priminti, kad Direktyva 77/799 buvo pagrįsta EEB sutarties 100 straipsnio pirmine redakcija (žr. pirmiau esantį 4 punktą), kuris suteikė teisę priimti „direktyvas dėl tų <...> (nacionalinių) teisės aktų nuostatų, turinčių tiesioginį ir netiesioginį bendrosios rinkos kėrimui ar veikimui, suderinimo“ (13). Vėliau keitimosi informacija sistema, kuri iš pradžių šioje direktyvoje buvo numatyta tik tiesioginiam apmokestinimui, nusprendė išplėsti iki PVM, Bendrijos teisės aktų leidžiamas priimamas priemones (būtent – Direktyvą 79/1070), remdamasis EEB sutarties 99 straipsniu, kuris tuo metu numatė, kad „Komisija svarsto, kaip <...> būtų galima suderinti apyvartos mokesčius, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas“ ir šiuo tikslu teikia Tarybai pasiūlymus (14).

41. Mano nuomone, tokie teisiniai pagrindai pasirinkimas yra svarbus rodymas, kad keitimasis informacija tiek apie tiesioginį, tiek apie netiesioginį apmokestinimą yra nacionalinių teisės aktų šiuo klausimu derinimas arba aproksimacija.

42. Kita vertus, kaip ir Jungtinė Karalystė aš turiu pastebėti, kad keitimasis informacija savaime yra ne tikslas, o priemonė, skirta padidinti nacionalinių mokesčių sistemos veiksmingumą, taigi ir ją galimybes rinkti mokesčius tiek, kiek iš tikrųjų jos turi tai daryti.

43. Mano nuomone, tai taip pat patvirtina Direktyvos 77/799 šešta konstatuojamoji dalis, kuri tvirtina, kad „valstybės narės <...> turėtų keistis bet kokia informacija, kuri yra svarbi teisingam pajamų ir kapitalo mokesčių vertinimui“, ir Direktyvos 79/1070 trečia konstatuojamoji dalis, kuri

numato, kad bendradarbiavimas turėtų būti išplėstas, kad apimtų netiesioginį apmokestinimą, „siekiant užtikrinti *tinkamą mokesčių vertinimą ir surinkimą*“(15).

44. Dėl tiesioginio mokesčio, kurių sudedamąją dalį nereglamentuoja joks Bendrijos teisės aktas, arba dėl PVM, kurio sudedamosios dalys, atvirkščiai, jau yra suderintos(16), keitimosi informacija sistemos diegimas, mano nuomone, vis dėlto yra suderinimo objektas, nes juo siekiama suvienodinti taisyklės dėl tiesioginio ar netiesioginio apmokestinimo vertinimo ir surinkimo, kad jos būtų veiksmingesnės.

45. Kita vertus, tai, kad priemonės, kurios neturi tokios mokesčio sudedamosioms dalims, gali būti derinimo priemonių objektas, mano nuomone, taip pat patvirtina naujas Teisingumo Teismo sprendimas byloje tarp Komisijos ir Tarybos(17).

46. Šioje byloje buvo ginijamas 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyvos 2001/44/EB, iš dalies pakeičiančios Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, veinančių Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei pridėtins vertės mokesčio ir tam tikrą akcizų (toliau – Direktyva 2001/44)(18) teisinio pagrindo pasirinkimas.

47. Komisijos nuomone, Taryba klaidingai pagrindė direktyvą EB 93 ir 94 straipsniais, nes tinkamas teisinis pagrindas, jos nuomone, buvo EB 95 straipsnis (žr. pirmesnius 3–5 punktus).

48. Kaip jau buvo priminta, tiek EB 93 straipsnis, tiek EB 94 straipsnis Tarybai suteikia teisę vieningai leisti aktus dėl nacionalinės teisės aktų derinimo (pirmasis daro nuorodą „apyvartos mokesčius, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančius teisės aktus“; antrasis – „valstybių narių statymus ir kitus teisės aktus, turinčius tiesioginį poveikį bendrosios rinkos kėrimui ar veikimui“). Tačiau EB 95 straipsnio 1 dalis veda bendro sprendimo priėmimo procedūrą siekiant „imtis priemonių valstybių narių statymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos kėrimui ir veikimui, suderinti“. Vis dėlto šio straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad „(1 dalis) netaikoma fiskalinėms nuostatoms <...>“.

49. Minėtoje byloje Komisija, siekdama panaikinti šį leidžiančią nukrypti nuostatą, rodinėjo, kad Direktyva 2001/44 netaikoma „mokesčių nuostatoms“, nes, jos nuomone, ši sėvoka apėmė tik materialines nuostatas, kurios apibrėžia apmokestinamuosius asmenis, apmokestinimo objektus, apmokestinimo bazę, tarifus ir atleidimus nuo mokesčio, taip pat mokesčių vertinimo ir išieškojimo taisyklės. Tačiau direktyva netaikoma šiems klausimams, todėl, Komisijos nuomone, ji neatliko jokio valstybių narių materialinės mokesčių teisės derinimo ar aproksimacijos.

50. Šiame sprendime Teisingumo Teismas atmetė Komisijos argumentus ir pripažino, kad Taryba teisingai pasirinko EB 93 ir 94 straipsnius kaip Direktyvos 2001/44 teisinį pagrindą.

51. Atsižvelgdamas į tai, kad Sutartis nepateikia jokio sėvokos „mokesčių nuostatos“ išaiškinimo, Teisingumo Teismas nustatė, kad „atsižvelgiant į jos bendrąjį pobūdį, ši formuluotė ne tik apima visas mokesčių sritis, neišskirdama kurių nors mokesčių ar rinkliavų rūšių, tačiau ir visus šios srities aspektus, nepaisant to, ar kalbama apie materialines, ar procedūras taisykles“(19).

52. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad „bet kokios rūšių mokesčių surinkimo tvarka negali būti atskirta nuo apmokestinimo sistemos, kurios dalis ji yra“(20), padarydamas išvadą, kad „formuluotė „mokesčių nuostatos“, esanti EB 95 straipsnio 2 dalyje, turi būti aiškinama kaip apimanči ne tik nuostatas, apibrėžiančias apmokestinamuosius asmenis, apmokestinimo objektus, apmokestinimo bazę, tarifus ir atleidimus nuo tiesioginio ir netiesioginio mokesčių, bet ir nuostatas, susijusias su išvardytų mokesčių surinkimo tvarka“(21).

53. Iš to reikia daryti išvad?, kad bendradarbiavimo sistema, skirta palengvinti mokesčių kreditų kitoje valstybėje narėje susigrąžinimą, gali būti priskirta prie minėtų teisės aktų derinimo priemonių, kurioms priklauso, pavyzdžiui, EB 95 straipsnio 2 dalis. Atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes, tai taip pat galioja Direktyvoje 77/799 numatyta keitimosi informacija apie PVM sistemai.

54. Galiausiai, patvirtindamas šį išvadą, turiu pacituoti 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92(22). Šio reglamento trečia konstatuojamoji dalis numato, kad „*tarp vidaus rinkai sukurti skirtas mokesčių derinimo priemonių turėtų būti bendros valstybių narių informacijos mainų sistemos sukūrimas*, pagal kurią valstybių narių administracinės institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas <...>“(23).

55. Kadangi nurodytas keitimasis informacija taip pat yra susijusi su nacionalinės teisės aktų derinimo (aproksimacijos) forma, mano nuomone, Jungtinė Karalystė turi teisę šioje byloje remtis leidžiančia nukrypti nuostata, numatyta Stojimo akto 28 straipsnyje (žr. pirmiau esančius 13 ir 14 punktus), jei yra aišku, kad byla susijusi su aktais „dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo“.

56. Mano nuomone, egzistuoja visiškai įtikinantis paaiškinimas, kodėl tuo pačiu pagrindu Jungtinė Karalystė nesirėmė dėl keitimosi informacija apie tiesioginius mokesčius. Pagal Stojimo akto 28 straipsnį leidžianti nukrypti nuostata netaikoma šiems mokesčiams, taigi nėra teisinio pagrindo juo remtis.

57. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Stojimo akto 28 straipsnyje tvirtinta leidžianti nukrypti nuostata leidžia Jungtinei Karalystei tiek, kiek tai susiję su PVM, Gibraltarų teritorijoje netaikyti Direktyvoje 77/799 numatytos keitimosi informacija sistemos.

58. Išsiaiškinus tai, lieka nuspręsti, ar galima padaryti tokią pačią išvadą dėl keitimosi informacija apie akcizus.

59. Šiuo klausimu reikia remtis nuomone, kuri pripažino pati Komisija, bent jau šios bylos tikslais, kad suderintos taisyklės akcizų srityje netaikomos Gibraltarui, nes jis nėra Bendrijos muitų teritorijos dalis.

60. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Gibraltarų išskyrimas iš Bendrijos muitų teritorijos reiškia, jog jam netaikomos nei Sutarties, nei antrinės Bendrijos teisės aktų normos dėl laisvo prekių judėjimo, siekiant užtikrinti valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų derinimą pagal EB 94 ir 95 straipsnius“(24).

61. Mano nuomone, šios aplinkybės, kaip tvirtina Jungtinė Karalystė, turėtų galioti ir toms Bendrijos teisės normoms, kurios paremtos EB 93 straipsniu (arba prieš ją galiojusiui EEB sutarties 99 straipsniu), kuriuo siekiama suderinti nacionalinės teisės aktus „dėl <...> apyvartos mokesčių“ (t. y. akcizų mokesčių), norint išvengti to, kad valstybės narės se galėtų skirtingi teisės aktai, galintys sudaryti kliūtį laisvam prekių judėjimui.

62. Būtų taip pat Direktyvos 92/12 atveju, kuri, kaip matyti iš jos pirmos ir ketvirtos konstatuojamųjų dalių, buvo priimta tam, kad „visose valstybės narės akcizai būtų taikomi vienodai“, taip siekiant „užtikrinti vidaus rinkos sukurimą ir funkcionavimą“, kuriems „būtinai laisvas prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas“.

63. Siekiant šio derinimo, Direktyva 92/12 visų pirma buvo išplėsta keitimosi informacija sistemos, numatytos Direktyvoje 77/799, taikymo sritis akcizams.

64. Kita vertus, manau, kad lygiai taip pat, kaip pirmiau buvo pasakyta apie PVM, akcizo atveju nėra pagrindo tvirtinti skirtumo, kaip siekia padaryti Komisija, tarp priemonių, kurios suderina sudėtingesnę šios netiesioginę mokesčių dalį ir kurios dėl to netaikomos Gibraltarui, ir priemonių, kurios apsiriboja bendradarbiavimo tarp valstybių narių mokesčių institucijų sistemos nustatymu ir yra taikomos šioje teritorijoje, nes „neatlieka derinimo“.

65. Šiuo klausimu taip pat *mutatis mutandis* galima padaryti analogišką išvadą tai, kuri padaryta dėl PVM (žr. pirmesnį 40 ir kitus punktus), taigi pritarti sėkmingos „apyvartos mokesčių (akcizų) <...> reglamentuojančių teisės aktų derinimas“ aiškinimui, kuris taip pat apima priemones, susijusias su keitimosi informacija sistema.

66. Visa tai, kas išdėstyta, man leidžia tvirtinti, kad Jungtinis Karalystės Gibraltar teritorijoje nebuvo pareigota taikyti Direktyvoje 77/799 numatytos keitimosi informacija apie akcizų sistemos.

67. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau atmesti Komisijos pareiktą ieškinį.

V – Dėl bylinėjimosi išlaidų

68. Remdamasis Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalimi ir atsižvelgdamas į savo išvadą, kad ieškinys turi būti atmestas, manau, kad Komisija turi padengti Jungtinės Karalystės patirtas išlaidas. Kita vertus, remiantis to paties reglamento 69 straipsnio 4 dalimi Ispanija turi pati padengti savo išlaidas.

VI – Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas pirmiau išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui:

„1. Atmesti ieškinį.

2. Nurodyti Komisijai padengti bylinėjimosi išlaidas.

3. Nurodyti Ispanijos Karalystei padengti savo paties išlaidas.“

1 – Originalo kalba: italų.

2 – OL L 336, p. 15.

3 – Direktyva 77/799 buvo pakeista, kiek tai susiję su šia byla, 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva 79/1070/EEB, iš dalies pakeičiančia Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 331, p. 8) (toliau – Direktyva 79/1070) ir 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1) (toliau – Direktyva 92/12).

4 – Tačiau dabar EB 93 straipsnis skelbia: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai patvirtina nuostatas dėl apyvartos mokesčių, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų derinimo, koks yra būtinas užtikrinti, kad <...> būtų sukurta ir veikė vidaus rinka.“

5 – EB sutarties 94 straipsnis dabar yra identiškos formuluotės, tik papildomai nustato pareigą

pasikonsultuoti su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu.

6 – Pirma konstatuojamoji dalis.

7 – Ketvirta konstatuojamoji dalis.

8 – Penkta konstatuojamoji dalis.

9 – Direktyvos 79/1070 (žr. 3 išnašų) 1 straipsnio 2 dalies a punktas.

10 – Direktyvos 92/12 (žr. 3 išnašų) 30 straipsnio 2 dalies a punktas.

11 – OL L 73, 1972, p. 1.

12 – Pažymėta mano.

13 – Pažymėta mano.

14 – Pažymėta mano.

15 – Pažymėta mano.

16 – Žr. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštųjų Tarybos direktyvų 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apmokestinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

17 – 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas byloje C-338/01, Rink. p. I-0000.

18 – OL L 175, p. 17.

19 – Minuto sprendimo *Komisija prieš Tarybą* 63 punktas.

20 – Ten pat, 66 punktas.

21 – Ten pat, 67 punktas.

22 – OL L 264, p. 1.

23 – Pažymėta mano.

24 – 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-30/01, Rink. p. I-9481, 59 punktas).