

ENERĢĻADVOKĀTA ANTONIO TICANO [ANTONIO TIZZANO] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 10. martā (1)

Lieta C-349/03

Eiropas Kopienu Komisija

pret

Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienoto Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – PVN – Akcīzes nodoklis – Direktīva 77/799/EEK – Daļēja transponēšana attiecībā uz Gibraltāra teritoriju – Likumība

I – Ievads

1. 2003. gada 8. augustā Eiropas Kopienu Komisija saskaņā ar EKL 226. pantu cēla Tiesprasa, kurā tika lūdzta atzīt, ka, Gibraltāra teritorijā pilnībā nepiemērojot Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (2) ar tajā izdarītajiem grozījumiem (3) (turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799” vai vienkārši “Direktīva”), Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotā Karaliste nav izpildījusi pienākumus, ko tai uzliek EK līgums.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Atbilstošie Līguma noteikumi

2. Saistībā ar šo lietu vispirms būtu jāaplūko Līguma panti, kas kopā vai atsevišķi ir attiecīgo direktīvu juridiskais pamats, proti, EEK līguma 99. un 100. pants (jaunajā redakcijā ar grozījumiem – EKL 93. un 94. pants).

3. Pirmajā [no pantiem] (kas ietverts nodaļā “Noteikumi par nodokļiem”) attiecīgo direktīvu pieņemšanas laikā spēkā esošajā redakcijā bija noteikts, ka “Komisija apsver, kā kopējā tirgus interesēs saskaņot dažādu dalībvalstu tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem [...]”.

Komisija iesniedz priekšlikumus Padomei, kas pieņem lēmumu ar vienprātīgu balsojumu [...]” (4).

4. Savukārt [Līguma] 100. pants (kas ietverts nodaļā “Tiesību aktu tuvināšana”) tika noteikts, ka “Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu pieņem direktīvas, lai tuvinātu tādus dalībvalstu normatīvos un administratīvos aktus, kas tieši iespaido kopējā tirgus izveidi un darbību [...]” (5).

5. Visbeidzot, manuprāt, būtu jāmin 100.a pants vai drīzāk norma, ar ko tas tika aizstāts, proti, EKL 95. pants, kura interpretācija, lai arī nav tieši saistīta ar šo lietu, varētu sniegt noderīgus

norādījumus šajā jautājumā, kā to redzsim turpmāk. Minētās normas 1. punkts ir noteikts, ka šajā gadījumā Padome nevis ar vienprātīgu balsojumu, bet gan koplēmuma procedūrā "paredz pasākumus, lai tuvinātu dalībvalstu normatīvos vai administratīvos aktus, kuri attiecas uz iekšējā tirgus izveidi un darbību". Tomēr tā pašā panta 2. punkts ir noteikts, ka "1. punktu nepiemēro noteikumiem par nodokļiem".

B – Direktīva 77/799

6. Ēmot vērā to, ka "nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumu budžetā un pārkāpj taisnīgās nodokļu uzlikšanas principu, kā arī var izraisīt kapitāla aprites un konkurences traucējumu [un] tādēļ ietekmē kopējā tirgus darbību" (6), Padome, pamatojoties uz EEK līguma 100. pantu, pieņēma Direktīvu 77/799. Tās mērķis ir "stiprināt nodokļu pārraudzību sadarbībā Kopienā" (7), uzliekot dalībvalstīm pienākumu "apmainīties ar informāciju par konkrētiem gadījumiem" un "veikt vajadzīgo izmeklēšanu, lai iegūtu šādu informāciju" (8).

7. Itāļi Direktīvas 77/799 1. panta 1. punktā tās saskaņotajā redakcijā bija noteikts, ka "saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainīs ar jebkuru informāciju, kas tam var būt noderīga, lai pareizi novērtētu ienākuma nodokli".

8. Ar Direktīvu 79/1070, kas pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 99. un 100. pantu, šajā normā vēlāk tika izdarīti grozījumi, tās piemērošanas jomā iekāujot arī informāciju par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – "PVN") (9). Turklāt ar Direktīvu 92/12, kas ir balstīta uz EEK līguma 99. pantu, minētās normas piemērošanas joma no jauna tika paplašināta, tajā iekāujot akcīzes nodokli par minerāleļļu, alkoholu un alkoholiskajiem dzērieniem, kā arī tabakas izstrādājumiem (10).

9. Visbeidzot, ir jāatgādina, ka dalībvalstīm Direktīva 77/799 tās saskaņotajā redakcijā bija jātransponē ne vēlāk kā 1979. gada 1. janvārī. Iepriekš minētie grozījumi bija jāievieš ne vēlāk kā attiecīgi līdz 1981. gada 1. janvārim un 1993. gada 1. janvārim.

C – Noteikumi par Gibraltāru

10. Lai noskaidrotu, vai Direktīva 77/799 bija jātransponē Gibraltārā un kādā veidā tas bija jādara, vispirms ir jāapraksta, cik lielā mērā minētajā teritorijā ir piemērojamas Kopienas tiesības.

11. Gibraltārs, ko Spānijas karalis nodeva Lielbritānijas monarhijai saskaņā ar 1713. gada Utrehtas līguma X pantu, kopš 1830. gada atrodas *Crown Colony (British Overseas Territory)* [Monarhijas kolonijas (Lielbritānijas Aizjūras teritorijas)] statusā. Kā zināms, pilsētā pastāvošo kārtību reglamentē *Gibraltar Constitution Order 1969*, kura preambulā ir noteikts, ka tā ir "*part of Her Majesty's dominions*" ["daļa no Višas Majestātes valdījumiem"]. Lai arī kolonijā demokrātiski ieviešamā vietējā iestādē ir nodotas būtiskas pašpārvaldes tiesības, tādēļ attiecībā, aizsardzības un sabiedrības drošības joma paliek monarhijas kompetencē.

12. Līguma teritoriālā piemērošanas joma ir noteikta EKL 299. pantā, kura 4. punkts ir paredzēts, ka "[...] Līgums attiecas uz tām Eiropas teritorijām, par kuru rīcībā ir atbildīga kāda no dalībvalstīm". No tā izriet, ka Gibraltārā princips ir piemērojamas Kopienas tiesības.

13. Tomēr, ņemot vērā minētās teritorijas pašo statusu, šim principam ir paredzēti izņēmumi. Atsaucos, protams, uz dokumentos par Dānijas Karalistes, Īrijas, Norvēģijas Karalistes un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanas Eiropas Kopienām ietilpstošā Akta par pievienošanās nosacījumiem un par pielīgumiem Līgumos (turpmāk tekstā – "1972. gada Pievienošanās akts" vai "Pievienošanās akts") (11) 28. pantu.

14. Kā zināms, šajā normā ir noteikts, ka:

"Kopienā iestāžu tiesību akti, kuros paredzēti EEK Līguma II pielikuma norādītie produkti un produkti, kas, tos importējot Kopienā, kopējās lauksaimniecības politikas īstenošanas rezultātā ir pakārtoti pašam tiesiskajam regulējumam, kā arī *tiesību akti jāturpina par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu apgrozījuma nodokļa jomā* netiek piemēroti attiecībā uz Gibraltaru, ja vien Padome, pieņemot vienprātīgu lēmumu pēc Komisijas priekšlikuma, nenolemj citādi." (12)

15. Turklāt saskaņā ar Pievienošanās akta 29. un 30. pantu, vienlaicīgi ņemot vērā to I un II pielikumu, Gibraltars neietilpst Kopienas muitas teritorijā un tādēļ preču importa un eksporta ziņā tiek uzskatīts par trešo valsti.

III – Fakti un tiesvedība

16. Tā kā Komisija nebija saņēmusi nevienu paziņojumu no Apvienotās Karalistes jāturpina par Direktīvas 77/799 piemērošanu attiecībā uz Gibraltara teritoriju, tā 1997. gada 7. aprīlī minētajai valdībai nosūtīja brīdinājuma vēstuli, pieprasot sniegt attiecīgās ziņas.

17. Ar 1997. gada 6. jūnija un 7. oktobra vēstuli Apvienotā Karaliste paziņoja, ka esot pieņēmusi tiesību aktus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu Direktīvas 77/799 piemērošanu Gibraltārā attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, sākot ar 1997. gada 1. oktobri. Tomēr tā apgalvoja, ka tai neesot pienākuma šādi rīkoties attiecībā uz PVN un akcīzes nodokli, jo tie ir netiešie nodokļi.

18. Saņemot minēto atbildi, Komisija 2001. gada 18. jūlijā nosūtīja papildu brīdinājuma vēstuli, norādot, ka, gluži pretēji, Direktīva 77/799 Gibraltārā esot jāpiemēro arī attiecībā uz PVN un akcīzes nodokli.

19. 2001. gada 13. novembrī Apvienotā Karaliste šo pretenziju apstrīdēja, iebilstot, ka Direktīva neesot piemērojama attiecībā uz Gibraltaru, jo tā esot daļa no "noteikumiem par tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem" EKL 93. panta noteikumu izpratnē, kas saskaņā ar Pievienošanās akta 28. pantu tieši neesot piemērojami attiecībā uz Gibraltaru.

20. Tieši pretēji, uzskatot, ka ar Direktīvu 77/799 netiek saskaņoti nekādi valsts nodokļu tiesību akti, Komisija stingri aizstāvja savu nostāju un tādējādi 2002. gada 26. jūnijā nosūtīja argumentētu atzinumu, kurā Apvienotā Karaliste tika aicināta divu mēnešu termiņā veikt vajadzīgos pasākumus.

21. Pēc tam, kad 2002. gada 15. augusta vēstulē Apvienotā Karaliste bija līgusi minēto termiņu pagarināt par diviem mēnešiem, 2002. gada 13. septembrī tā sniedza savu atbildi, būtībā noraidāma uz iepriekš izvirzītajiem argumentiem.

22. Tā kā Komisiju šie argumenti nepārliecināja, tā cēla šo prasību.

23. Ar [Tiesas] priekšsēdētāja 2003. gada 4. decembra rīkojumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 93. panta 1. punktu Tiesa atzina Spēnijas Karalistei (turpmāk tekstā – “Spēnija”) iestāties lietā, atbalstot Komisijas prasījumus.

24. Tā kā neviens no lietas dalībniekiem nav lūdzis to uzklaut tiesas sēdē, Tiesa saskaņā ar Tiesas Reglamenta 44.a pantu nolēma taisīt spriedumu bez mutvārdu daļas.

IV – Juridiskais vērtējums

25. Kā jau minēts, Komisija iebilst pret to, ka Apvienotā Karaliste piemērojusi Direktīvu 77/799 Gibraltāri tikai attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, lai gan tas esot bijis jādara arī attiecībā uz PVN un akcīzes nodokli.

26. Tā atzīst, ka atbilstoši Pievienošanās akta 28. pantam Gibraltāram nepiemēro “tiesību aktus dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanas jomā saistībā ar apgrozījuma nodokli”, un saistībā ar šo tiesvedību arī ir gatava atzīt, ka Kopienas tiesību normas, kas attiecas uz akcīzes nodokļa saskaņošanu, nav piemērojamas Kopienas muitas teritorijā neietilpstošajai Gibraltāri.

27. Tomēr Komisija uzskata, ka Direktīvā netiekot paredzēta nekāda tiesību aktu saskaņošana nedz saistībā ar apgrozījuma nodokli, nedz saistībā ar akcīzes nodokli. Gluži pretēji, saskaņā ar tās apsvērumos norādīto mērķi, Direktīva esot vērsta uz to, lai nodrošinātu dalībvalstu sadarbību, apkarojot izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanu, un tādēļ tajā vienīgi esot paredzēts ieviest sistēmu informācijas apmaiņai starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm.

28. Komisija apgalvo, ka iepriekš minēto apliecinot tas, ka informācijas apmaiņas sistēmā saskaņā ar tika ieviesta tikai attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, kas nav saskaņoti Kopienas mērķi. Ar Direktīvu 79/1070 un Direktīvu 92/12 sadarbības apjoms esot vienīgi paplašināts ar attiecībā uz PVN un akcīzes nodokli, negrozot tās mērķi un tādējādi neskarot dalībvalstu materiālos nodokļu tiesības. Pat pēc šādiem grozījumiem Direktīva 77/799 nekādā ziņā neesot ietekmējusi nedz attiecīgo nodokļu likmes, ne aprēķina bāzi, ne citus valsts nodokļu sistēmu pamatelementus, nedz to iekasēšanas kārtību.

29. Komisija norāda arī to, ka dalībvalstu tiesību aktu saskaņošana PVN un akcīzes nodokļa jomā turklāt esot atšķirīga mērķis, kas ir viegli nošķirams no mērķa apkarot izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanu, sadarbojoties valsts kompetentajām iestādēm. Tādēļ izņēmums, kas attiecībā uz Gibraltāru ir paredzēts saistībā ar Kopienas tiesību normām, kuras vērstas uz pirmā mērķa sasniegšanu, nav izmantojams arī saistībā ar tiesību normām, kas ir vērstas uz otrā mērķa sasniegšanu.

30. Komisija piebilst, ka, pat ja PVN un akcīzes nodoklis neattiecas uz Gibraltāru, tā nodokļu iestāžu sniegtā informācija varētu būt raksturīgi noderīga pareizai šādu nodokļu noteikšanai citviet Kopienā. Turklāt vairākumā gadījumu informācija plūstu tikai vienā virzienā, proti, no Gibraltāra uz citām Kopienas teritorijām, kurās attiecīgos nodokļus piemēro. Tādēļ, lai arī sadarbības rezultātā tiktu panākta zināma saskaņošana, tas notiktu tikai starp šādās informācijas saņēmējiem, nevis Gibraltāri.

31. Nobeigumā Komisija apgalvo, ka informācijas apmaiņas sistēmas piemērošanu Gibraltāram “galu galā” varētu pamatot ar EKL 10. panta noteikto sadarbības pienākumu.

32. Izvirzīdama jau Komisijas izvirzītajiem argumentiem lūdzīgus argumentus, Spēnijas Karaliste, kas ir iestājusies šajā lietā, papildus jo pašā uzsver to, ka, interpretējot uz Gibraltāru

attiecināmos izņēmumus, esot jēgams, ka šīs teritorijas statuss tika noteikts laikā, kad dalībvalstu tautsaimniecībā iekārtas nebija tik lielā mērā integrētas kā pašreiz. Spējīga turklāt piebilst, ka, atšķirībā no Apvienotās Karalistes, tā esot pilnībā transponējusi Direktīvu 77/799 pat attiecībā uz tām savām teritorijām, kurās attiecīgos netiešos nodokļus nepiemēro.

33. Šos iebildumus Apvienotā Karaliste atspēko ar argumentiem, kas man šķiet pārliecinošāki, kā to ceru pierādīt turpmākajās izvērtējumā.

34. Uzskatu, ka vispirms būtu jāatsakās no argumentiem, kas vai nu nav juridiski argumenti vai arī tieši nav saistīti ar aplūkojamo konkrēto jautājumu.

35. Par pirmo aspektu ir jāatgādina, ka šīs jautājums attiecas uz PVN un akcīzes nodokli reglamentājošo Kopienas tiesību normu piemērojamību Gibraltāri. Tādēļ, kā pareizi ir norādījis Apvienotā Karaliste, tas ir jāaplūko konkrētajā kontekstā, proti, nosakot Pievienošanās aktu paredzēto izņēmumu jomu, lai šo vērtējumu nekādā ziņā neietekmētu tas, cik noderīga dalībvalstīm varētu būt ar Direktīvu ieviesto informācijas apmaiņas sistēmu piemērošana šajās teritorijās.

36. Turklāt nopietni ir jāapšaubā Komisijas norādītā EKL 10. panta attiecināmība uz šo lietu. Kā zināms, šajā normā tiktāl, ciktāl tā attiecas uz šo lietu, ir noteikts, ka "dalībvalstis veic gan vispārīgus, gan pašus attiecīgus pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no šīs Līguma vai ko rada Kopienas iestāžu darbība. Tās atviegloja Kopienas uzdevumu veikšanu".

37. Nesaprotu, kāda nozīme šai normai varētu būt šajā lietā. Iespējams ir tikai viens no diviem variantiem: vai nu Direktīvā saistībā ar netiešajiem nodokļiem paredzēto informācijas apmaiņas sistēmu neaptver attiecībā uz Gibraltāru noteiktie izņēmumi, un tādējādi atbilstīgi EKL 249. pantam kopā ar EKL 299. panta 4. punktu Apvienotajai Karalistei ir pienākums Direktīvā šajās teritorijās transponēt pilnībā, nepastāvot vajadzībai papildus atsaukties uz EKL 10. pantu, vai arī tā ietilpst šo izņēmumu jomā un tādējādi nav izpildīti šīs normas piemērošanas nosacījumi.

38. Tādējādi, lai atrisinātu šo strīdu, vispirms ir jānoskaidro, vai Direktīva 77/799 tiktāl, ciktāl tā attiecas uz PVN, ir saistoša arī Gibraltāram, vai arī tā ir pieskaitāma "tiesību aktiem dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanas jomā saistībā ar apgrozījuma nodokli", kas atbilstīgi Pievienošanās akta 28. pantam minētajās teritorijās nav piemērojami.

39. Manuprāt, otro risinājumu pamato vairāki argumenti.

40. Vispirms ir jāatgādina, ka Direktīva 77/799 ir balstīta uz saskaņotā EEK Līguma 100. pantu (skat. šo secinājumu 4. punktu), kurā bija iekļauts pieņemts "direktīvas, lai *tuvinātu* tādus dalībvalstu [...] aktus, kas tieši iespaido kopējās tirgus izveidi un darbību" (13). Šajā Direktīvā paredzētajā informācijas apmaiņas sistēmā, ko saskaņotāji bija paredzēts piemērot tikai attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, nolemdams iekārt PVN, Kopienas likumdevējs attiecīgo tiesību aktu (proti, Direktīvu 79/1070) balstīja uz EEK Līguma 99. pantu, kas tolaik paredzēja, ka "Komisija apsver, kā [...] var tikt saskaņoti dažādu dalībvalstu likumi attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem" un šim mērķim sniedz Padomei priekšlikumus (14).

41. Šāda juridiskā pamata izvēle, manuprāt, skaidri norāda uz to, ka informācijas apmaiņa gan attiecībā uz tiešajiem, gan attiecībā uz netiešajiem nodokļiem ir veids, kā tiek saskaņoti vai tuvināti attiecīgo valstu tiesību akti.

42. Turklīt ir jēnordā, k? to ir darījusi ar? Apvienot? Karaliste, ka informācijas apmaiā nav pašmērīs, bet gan l?dzeklis, lai palielinātu valstu nodok?u sist?mu efektivitāti un t?dējdi to spēju iekasēt nodok?us faktiski iekasējamaj? apmēr?.

43. Tas, manuprēt, ir apliecināts ar? Direkt?vas 77/799 sestaj? apsvērum?, saska?? ar kuru “dalībvalstīm [...] b?tu jāapmainās ar jebkuru informāciju, kas ir būtiska ienākumu nodok?u un kapitāla nodok?u *pareizai aprēķināšanai*”, k? ar? Direkt?vas 79/1070 trešaj? apsvērum?, saska?? ar kuru sadarbība b?tu jāattiecina ar? uz netiešo nodok?u jomu, “lai nodrošinātu to *pareizu novērtēšanu un iekasēšanu*” (15).

44. Neatkarīgi no t?, vai informācijas apmaiāas sist?ma attiecas uz tiešajiem nodok?iem, kuru pamatelementi netiek reglamentēti Kopien? tiesb?s, vai PVN, kura pamatelementi, savukārt, ir saska?oti (16), t?s ieviešana, manuprēt, ir saska?ošanas pasākums, jo t? ir vērsta uz tiešo un netiešo nodok?u novērtēšanas un iekasēšanas k?rtības vien?došanu, lai to padarātu efektīvāku.

45. Turklīt tas, ka par saska?ošanas tiesību aktu priekšmetu var b?t ar? tiesību akti, kas nav saistīti ar nodok?a pamatelementiem, manuprēt, ir apstiprināts nesenaj? Tiesas spriedum? liet? starp Komisiju un Padomi (17).

46. Min?taj? liet? strīds bija saistīts ar Padomes 2001. gada 15. j?nija Direkt?vas 2001/44/EK, ar ko groza Direkt?vu 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedzi?, kas radušies no darbībām, kas pieder pie Eiropas Lauksaimniecības vadības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, k? ar? lauksaimniecības maksājumu un muitas nodok?u piedzi? un attiecībā uz pievienotās vērtības nodok?a un dažu akcēzes nodok?u piedzēšanu (18), juridisk? pamata izv?li.

47. Komisija uzskatāja, ka Padome esot k?dējusies, balstot direkt?vu uz EKL 93. pantu un EKL 94. pantu, jo pareizais juridiskais pamats esot bijis EKL 95. pants (skat. šo secinājumu 3.–5. punktu).

48. K? ir norādīts iepriekš, gan EKL 93. pant?, gan 94. pant? Padome tiek pilnvarota ar vienprātīgu lēmumu pieemt noteikumus par valstu tiesību aktu saska?ošanu (pirmaj? – ar norādi uz “tiesību aktiem [...] attiecībā uz apgrozījuma nodok?iem, akcēzes nodok?iem un citiem netiešajiem nodok?iem”, otraj? – ar norādi uz “normatīviem un administratīviem aktiem, kas tieši iespaido kopēj? tirgus izveidi un darbību”). Savukārt EKL 95. panta 1. punkt? ir ieviesta koplēmuma procedūra, paredzot “pasākumus, lai tuvinātu dalībvalstu normatīvos vai administratīvos aktus, kuri attiecas uz iekšēj? tirgus izveidi un darbību”. Tomēr t? 2. punkt? tiek precizēts, ka “1. punktu nepiemēro fiskāliem noteikumiem [...]”.

49. Lai apietu šo izņēmumu, min?taj? liet? Komisija ?paši norādēja uz to, ka Direkt?va 2001/44 neattiecoties uz “fiskāliem noteikumiem”. T? šaj? sakar? uzsvēra, ka min?tais j?dziens ietverot tikai un vienīgi materiālo tiesību normas, kurās ir noteikti nodok?u maksājumi, pieliekamie darījumi, nodok?a bāze, likmes un atbrīvojumi, k? ar? nodok?u prasījumu noteikšanas un iekasēšanas k?rtība. Taču Komisija uzskatāja, ka ar šādiem elementiem direkt?va nav saistīta, un t?dējdi dalībvalstu materiāls nodok?u tiesības ar to nekādā ziņā netiek nedz saska?otas, nedz tuvinātas.

50. Spriedum? min?taj? liet? Tiesa noraidēja Komisijas argumentus un atzina par pareizu Padomes rēcību, par Direkt?vas 2001/44 juridisko pamatu izv?loties EKL 93. un 94. pantu.

51. Konstatējama, ka Līgum? nav nevienas norādes par to, k? interpretēt j?dzienu “fiskālie noteikumi”, Tiesa norādēja, ka, “ievērojot to vispārīgo raksturu, šie vārdi aptver ne tikai visas nodok?u jomas, nenošīrot attiecīgos nodok?us vai nodevas, bet ar? visus šās jomas aspektus,

neatkarīgi no tā, vai runa ir par materiālo tiesību vai procesuālo tiesību normām" (19).

52. Turklāt Tiesa uzsvēra arī to, ka "jebkura veida nodokļu iekasšanas kārtība nav nošķirama no nodokļu vai nodevu sistēmas, kurā tā ietilpst" (20), secinot, ka "EKL 95. panta 2. punktā iekārtotie vārdi "fiskālie noteikumi" ir interpretējami tā, ka tie ietver ne tikai noteikumus, kuros ir noteikti tiešo nodokļu un netiešo nodokļu maksājumi, apliekamie darījumi, nodokļa bāze, likmes un atbrīvojumi, bet arī noteikumus par šo nodokļu iekasšanas kārtību" (21).

53. Tādējādi ir jāsecina, ka sadarbības sistēma, kas paredzta, lai sekmētu citā dalībvalstī radušos nodokļu prasījumu iekasšanu, var būt viens no iepriekš minētajiem un EKL 95. panta 2. punktā paši noteiktajiem tiesību aktu saskaņošanas pasākumiem. Šajā lietā tas pats ir attiecināms arī uz Direktīvā 77/799 paredzēto sistēmu informācijas apmaiņai par PVN.

54. Šāda secinājuma papildu apstiprinājumam man visbeidzot ir jācīt Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (22). Minētās regulas trešajā apsvērumā ir noteikts, ka "nodokļu saskaņošanas pasākumiem, kas veikti, lai [...] izveidotu iekšējo tirgu, jāietver kopīgas sistēmas izveide apmaiņai ar informāciju starp dalībvalstīm, kur dalībvalstu administratīvās iestādes sniegtu savstarpēju palīdzību un sadarbības ar Komisiju, lai nodrošinātu pareizu PVN piemērošanu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai [...]". (23).

55. Tā kā arī informācijas apmaiņa tādējādi ir veids, kā saskaņot/tuvināt attiecīgo valstu tiesību aktus, man šķiet, ka Apvienotā Karaliste šajā lietā pamatoti atsaucas uz Pievienošanās akta 28. pantu (skat. iepriekš 13. un 14. punktu) paredzēto izņēmumu, jo ir skaidrs, ka lieta attiecas uz "tiesību aktiem dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanas jomā saistībā ar apgrozījuma nodokli".

56. Tam, ka Apvienotā Karaliste šo juridisko pamatu neizvirzīja saistībā ar informācijas apmaiņu attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, manuprāt, ir gluži acīmredzams izskaidrojums. Pievienošanās akta 28. pants paredztais izņēmums neattiecas uz šādiem nodokļiem, un tādēļ trūkst juridiskā pamata, lai uz to atsauktos šajā sakarā.

57. Līdz ar to, ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka Pievienošanās akta 28. pants paredztais izņēmums ļauj Apvienotajai Karalistei attiecībā uz PVN nepiemērot Direktīvā 77/799 paredzēto informācijas apmaiņas sistēmu Gibraltāra teritorijā.

58. Tā kā šis jautājums ir atrisināts, atliek noskaidrot, vai tādū pašā secinājumā var izdarīt jautājumu par informācijas apmaiņu attiecībā uz akcīzes nodokli.

59. Šajā sakarā ir jāpiekrīt pašas Komisijas nostājai, ko tā ir ieņēmusi vismaz saistībā ar šo lietu, proti, ka saskaņošanas normas akcīzes nodokļa jomā nav piemērojamas Gibraltāram, jo tas neietilpst Kopienas muitas teritorijā.

60. Tiesa ir atzinusi, ka "Gibraltāra izslēgšana no Kopienas muitas teritorijas nozīmē, ka tam nepiemēro ne Līguma noteikumus par preču brīvību apriti, ne atvasināto Kopienas tiesību normas, kas saistībā ar preču brīvību apriti ir vērstas uz dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu tuvināšanu saskaņā ar EKL 94. un 95. pantu" (24).

61. Tas pats, manuprāt, attiecas, kā to apgalvo Apvienotā Karaliste, uz Kopienas tiesību normām, kas ir balstītas uz EKL 93. pantu (vai agrāk EEK Līguma 99. pantu) un ir vērstas uz valsts tiesību aktu saskaņošanu "attieībā uz [...] akcīzes nodokļiem", lai novērstu, ka dalībvalstīs ir spēkā atšķirīgas normas, kas radītu šķēršļus preču brīvai aprītei.

62. Tieši tā tas ir Direktīvas 92/12 gadījumā, kas, kā izriet no tās pirmā un ceturtā apsvēruma, ir

pieņemta, lai “akcīzes nodokļa iekasēšanu visās dalībvalstīs [padarītu] identisku”, lai tādējādi “nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību”, kam ir “nepieciešama preču, tostarp akcīzes preču, brīva aprīte”.

63. Lai nodrošinātu šo saskaņošanu, Direktīvā 92/12 cita starpā ir paplašināta Direktīvā 77/799 paredzētās informācijas apmaiņas sistēmas piemērošanas joma, tajā iekļaujot arī akcīzes nodokli.

64. Turklāt uzskatu, ka, tādā gadījumā tas ir norādīts iepriekš saistībā ar PVN, arī saistībā ar akcīzes nodokli nav pamata savstarpēji nošķirt, kā to vēlas darīt Komisija, pasākumus, ar kuriem tiek saskaņoti šādu netiešo nodokļu pamatelementi – kas tādējādi nav piemērojami attiecībā uz Gibraltāru – un pasākumus, ar kuriem vienīgi tiek paredzēta sadarbības sistēma dalībvalstu nodokļu iestāžu starpā, un kas, tādējādi nebūdami “saskaņošanas pasākumi”, ir piemērojami šajā teritorijā.

65. Šajā sakarā *mutatis mutandis* var izvirzīt arī tos pašus argumentus, kas tika izmantoti iepriekš attiecībā uz PVN (skat. šo secinājumu 40. un turpmākos punktus), un tādējādi apstiprināt interpretāciju, saskaņā ar kuru “ar apgrozījuma nodokli saistīto tiesību aktu saskaņošanas [pasākumu]” jēdziens ietver arī tos, kas attiecas uz informācijas apmaiņas sistēmu.

66. Tādējādi iepriekš minētais man ļauj apgalvot, ka Apvienotajai Karalistei nebija pienākuma Direktīvā 77/799 paredzēto informācijas apmaiņas sistēmu Gibraltāra teritorijā piemērot arī attiecībā uz akcīzes nodokli.

67. Tādējādi, ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Komisijas celto prasību noraidīt.

V – Par tiesāšanas izdevumiem

68. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam un ņemot vērā secinājumu, ka prasība ir noraidāma, uzskatu, ka Komisijai ir jāatlīdzina Apvienotās Karalistes tiesāšanas izdevumi. Savukārt Spānijas Karalistei savi tiesāšanas izdevumi saskaņā ar minēto Reglamenta 69. panta 4. punktu ir jāsedz pašai.

VI – Secinājums

69. Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai:

“1) Prasību noraidīt;

2) piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus;

3) piespriest Spānijas Karalistei savus tiesāšanas izdevumus segt pašai.”

1 – Oriģinālvārda – itāļu.

2 – OV L 336, 15. lpp.

3 – Tiktāl, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, Direktīvu 77/799 tika izdarīti grozījumi ar Padomes 1979. gada 6. decembra Direktīvu 79/1070/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 331, 8. lpp., turpmāk tekstā – “Direktīva 79/1070”), un ar 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Direktīva 92/12”).

4 – Savukārt pašreiz EKL 93. pantā ir noteikts: “Padome pēc Komisijas priekšlikuma, apspriedusies ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju, ar vienprātīgu lēmumu pieņem noteikumus par likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem tiktāl, ciktāl tādā saskaņošana ir vajadzīga, lai [...] nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību”.

5 – Pašreizējā EKL 94. panta redakcija ir tāda pati, bet tajā ir uzlikts arī pienākums iepriekš apspriesties ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju.

6 – Pirmais atbilde.

7 – Ceturtais atbilde.

8 – Piektais atbilde.

9 – Direktīvas 79/1070 1. panta 2. punkta a) apakšpunkts (skat. 3. zemsveras piezīmi).

10 – Direktīvas 92/12 30. panta 2. punkta a) apakšpunkts (skat. 3. zemsveras piezīmi).

11 – OV L 73, 1. lpp.

12 – Mans izcēlums.

13 – Mans izcēlums.

14 – Mans izcēlums.

15 – Mans izcēlums.

16 – Skat. Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.).

17 – 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-338/01 (*Recueil*, I-4829. lpp.).

18 – OV L 175, 17. lpp.

19 – Iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Padome, 63. punkts.

20 – Turpat, 66. punkts.

21 – Turpat, 67. punkts.

22 –

23 – Mans izcēlums.

24 – 2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-30/01 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-9481. lpp., 59. punkts).