

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r.(1)

Sprawa C-349/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek VAT – Podatek akcyzowy –
Dyrektywa 77/799/EWG – Niepełna transpozycja odnośnie do Gibraltaru – Zgodność z prawem

I – Wprowadzenie

1. W dniu 8 sierpnia 2003 r. Komisja Wspólnot Europejskich wniosła, na podstawie art. 226 WE, do Trybunału Sprawiedliwości skargę o stwierdzenie, że nie stosuje się w pełni na terytorium Gibraltaru dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciwych władz państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich(2) z późniejszymi zmianami(3) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799” bądź po prostu „dyrektywą”) Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyły na mocy traktatu WE.

II – Ramy prawne

A – Wątpliwe postanowienia traktatu

2. Na potrzeby niniejszej sprawy należy przypomnieć przede wszystkim artykuły traktatu, które tworzą, w zależności od przypadku, czynie lub odrębnie, podstawę prawną dyrektyw, którymi się tutaj zajmę, a mianowicie art. 99 i art. 100 traktatu EWG (obecnie odpowiednio art. 93 WE i 94 WE).

3. Pierwszy z nich (który znajduje się w rozdziale „Postanowienia podatkowe”) przewiduje, w wersji obowiązującej w okresie, kiedy wydane zostały rozpatrywane dyrektywy, że „Komisja rozważy, w jaki sposób ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich dotyczące podatku obrotowego, akcyzy oraz innych rodzajów podatków pośrednich [...] mogą zostać zbliżone w interesie wspólnego rynku.

Komisja przedstawia propozycje Radzie, która stanowi jednomyślnie [...]”(4).

4. Z kolei art. 100 traktatu (który widnieje w rozdziale „Zbliżanie ustawodawstw”) stanowi, że „Rada, stanowi jednomyślnie na wniosek Komisji, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia

przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku [...]”(5).

5. Wreszcie wydaje mi się również zasadne wspomnieć art. 100A traktatu WE lub raczej postanowienie, które go zastępuje, tj. art. 95 WE, którego wykładnia, choć nie ma bezpośredniego znaczenia dla niniejszej sprawy, może dostarczyć, jak to wskazała niżej, wskazówek użytecznych w niniejszej sprawie. Postanowienie to przewiduje w ust. 1, że Rada, tym jednak razem nie jednomyślnie, lecz zgodnie z procedurą współdecydowania, „przyjmuje środki dotyczące zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają na celu ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego”. Ustęp 2 tego artykułu wyjaśnia jednak, że „[u]stęp 1 nie ma zastosowania do przepisów podatkowych [...]”.

B – Dyrektywa 77/799

6. Mając na względzie, że „przypadki uchylania się od zobowiązań podatkowych oraz unikania płać podatków przekraczające granice pojedynczych państw członkowskich prowadzą do strat wpływów budżetowych oraz naruszają zasady sprawiedliwego opodatkowania i mogą prowadzić do zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji; z tego powodu zakłócają one funkcjonowanie wspólnego rynku”(6), Rada na podstawie art. 100 traktatu przyjęła dyrektywę 77/799. Jej celem jest, by „współpraca między administracjami podatkowymi we Wspólnocie [została] wzmocniona”(7) poprzez nakazanie państwom członkowskim „udziela[nia] sobie wzajemnie informacji dotyczących poszczególnych przypadków”(8).

7. Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, w szczególności, w swej wersji pierwotnej, że „[z]godnie z przepisami niniejszej dyrektywy właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału”.

8. Dyrektywa 79/1070, która została wydana na podstawie art. 99 i 100 traktatu, zmienia następuje ten przepis, włączając do jego zakresu przedmiotowego informacje dotyczące na podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)(9). Ponadto dyrektywa 92/12, która została przyjęta na podstawie art. 99 traktatu, ponownie rozszerzyła zakres stosowania tego przepisu, obejmując nim podatek akcyzowy od olejów mineralnych, podatek akcyzowy od alkoholi i napojów alkoholowych, jak również podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych(10).

9. Należy przypomnieć wreszcie, że państwa członkowskie zostały zobowiązane do dokonania transpozycji dyrektywy 77/799 w jej wersji pierwotnej w terminie do dnia 1 stycznia 1979 r. Transpozycja przywołanych zmian powinna być nastąpić odpowiednio do dnia 1 stycznia 1981 r. i 1 stycznia 1993 r.

C – Przepisy dotyczące Gibraltaru

10. Stwierdziwszy powyższe, celem ustalenia, czy – i ewentualnie jak – dyrektywa 77/799 powinna zostać transponowana w Gibraltarze, należy na wstępie wskazać, w jakim zakresie prawo wspólnotowe obowiązuje na tym terytorium.

11. Sprzedany przez króla Hiszpanii na rzecz Korony Brytyjskiej zgodnie z art. X traktatu z Utrechtu z 1713 r., Gibraltar posiada od 1830 r. statut Crown Colony (British Overseas Territory, tj. brytyjskiego terytorium zamorskiego). Miasto podlega jak wiadomo regulacji Gibraltar Constitution Order 1969, który określa go w preambule jako „part of Her Majesty’s dominions” (czyli „dóbr królewskich”). Wobec przekazania w znaczącym zakresie kompetencji autonomicznych demokratycznie wybranym instytucjom lokalnym, Korona zachowuje kompetencje w zakresie

stosunków zewnętrznych, obrony i bezpieczeństwa publicznego.

12. Artykuł 299 WE, który określa terytorialny zakres stosowania traktatu, przewiduje w ust. 4, że „[p]ostanowienia niniejszego traktatu stosują się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie”. Wynika stąd, że Gibraltaryt co do zasady podlega prawu wspólnotowemu.

13. Istnieje jednak wyjątki od tej zasady, uwzględniające specjalny status tego terytorium. Odwołuj się oczywiście do art. 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosować w traktatach(11) (zwanego dalej „aktem przystąpienia z 1972 r.” lub „aktem przystąpienia”).

14. Jak wiadomo, stanowi on, że:

„Akty instytucji Wspólnoty dotyczące produktów wskazanych w załączniku II do traktatu EWG i produktów podlegających w przypadku importu do Wspólnoty szczególnym zasadom wynikającym z realizacji wspólnej polityki rolnej, jak również akty dotyczące harmonizacji *przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych* nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej”(12).

15. Ponadto zgodnie z art. 29 i 30 aktu przystąpienia w związku z załącznikiem I i II do tego aktu terytorium Gibraltaru nie stanowi części wspólnotowego obszaru celnego. Jest zatem traktowane jak państwo trzecie w zakresie przywozu i wywozu towarów.

III – Stan faktyczny i przebieg postępowania

16. Jako że Komisja nie została w ogóle poinformowana przez Zjednoczone Królestwo o stosowaniu dyrektywy 77/799 do terytorium Gibraltaru, Komisja w dniu 7 kwietnia 1997 r. skierowała do jego rządu wezwanie do usunięcia uchybienia, podając od niego informacji w tym zakresie.

17. Pismami z dnia 6 czerwca i 7 października 1997 r. Zjednoczone Królestwo oświadczyło, że podjęło niezbędne kroki celem zapewnienia stosowania dyrektywy 77/799 do terytorium Gibraltaru w zakresie podatków bezpośrednich, począwszy od dnia 1 października 1997 r. Nie zostało ono poddane jednak żadnemu podobnemu obowiązkowi w odniesieniu do podatku VAT i podatku akcyzowego, ponieważ są to podatki pośrednie.

18. Otrzymawszy tę odpowiedź, Komisja uzupełniła wezwaniem do usunięcia uchybienia z dnia 18 lipca 2001 r. ripostowała, że stosowanie dyrektywy 77/799 powinno obejmować Gibraltaryt również w odniesieniu do podatku VAT i podatku akcyzowego.

19. W dniu 13 listopada 2001 r. Zjednoczone Królestwo zakwestionowało ten zarzut, twierdząc, że dyrektywa nie ma zastosowania do Gibraltaru, jako że stanowi integralną część „przepisów dotyczących harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich”, o których mowa w art. 93 WE, które to właściwe przepisy nie stosują się do Gibraltaru zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia.

20. Oceniając, że przeciwnie, dyrektywa 77/799 nie dokonuje żadnej harmonizacji krajowych ustawodawstw podatkowych, Komisja utrzymała swoje stanowisko i zastosowała w związku z tym w dniu 26 czerwca 2002 r. uzasadnioną opinię, w której wyznaczyła Zjednoczonemu Królestwu termin dwóch miesięcy na podjęcie niezbędnych kroków.

21. Zwróciwszy się do Komisji pismem z dnia 15 sierpnia 2002 r. z wnioskiem o przedłużenie dwumiesięcznego terminu, Zjednoczone Królestwo przedstawiło w dniu 13 września 2002 r.

odpowied?, w której powtórzy?o w istocie argumenty podniesione ju? wcze?niej.

22. Jako ?e Komisji nie przekona?y te argumenty, wnio?a ona niniejsz? skarg?.

23. Postanowieniem Prezesa Trybuna?u z dnia 4 grudnia 2003 r. Królestwo Hiszpanii zosta?o na podstawie art. 93 § 1 regulaminu dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popieraj?cego ??dania Komisji.

24. Jako ?e ?adna ze stron nie wnios?a o jej wys?uchanie, Trybuna? postanowi? zgodnie z art. 44a regulaminu rozpozna? spraw? bez wzywania stron na rozpraw?.

IV – Analiza prawna

25. Jak ju? zauwa?y?em, Komisja zarzuca Zjednoczonemu Królestwu, ?e w odniesieniu do Gibraltaru wykona?o dyrektyw? 77/799 jedynie w zakresie podatków bezpo?rednich, chocia? powinno by?o transponowa? j? równie? w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego.

26. Przyznaje ona, ?e zgodnie z art. 28 aktu przyst?pienia „akty dotycz?ce harmonizacji przepisów pa?stw cz?onkowskich w kwestii podatków obrotowych” nie maj? zastosowania do Gibraltaru i jest ona gotowa przyzna? do celów niniejszego post?powania, ?e przepisy wspólnotowe dotycz?ce harmonizacji podatku akcyzowego nie obejmuj? Gibraltaru, który nie stanowi cz??ci wspólnotowego obszaru celnego.

27. Jednak?e zdaniem Komisji pozostaje jeszcze kwestia, ?e dyrektywa nie zawiera ?adnej harmonizacji ustawodawstw dotycz?cej podatków obrotowych ani podatku akcyzowego. Przeciwnie, zgodnie ze wskazanym w jej motywach celem ma ona na celu jedynie realizacj? wspó?pracy mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w celu zwalczania uchylania si? od zobowi?za? podatkowych oraz unikania p?acenia podatków i ogranicza si? do w tym celu do ustanowienia mechanizmu wymiany informacji mi?dzy w?a?ciwymi w?adzami pa?stw cz?onkowskich.

28. Potwierdza to, jak twierdzi dalej Komisja, okoliczno??, ?e mechanizm wymiany informacji znajdowa? pierwotnie zastosowanie wy??cznie do podatków bezpo?rednich, które nie s? zharmonizowane na szczeblu wspólnotowym. Dyrektywy 79/1070 i 92/12 ogranicza?y si? do rozszerzenia zakresu przedmiotowego tej wspó?pracy na podatek VAT i podatek akcyzowy, bez modyfikacji jej celu, a zatem bez wp?ywu na materialne prawo podatkowe pa?stw cz?onkowskich. W istocie nawet po tych zmianach dyrektywa 77/799 nie ma wp?ywu ani na stawki, ani na podstaw? opodatkowania, ani na inne elementy konstrukcyjne krajowych systemów podatkowych, ani na zasady poboru omawianych podatków.

29. Wreszcie, jak twierdzi dalej Komisja, harmonizacja ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatku VAT i podatku akcyzowego jest celem zupe?nie odr?bnym i mo?e by? z ?atwo?ci? odró?niona od celu zwalczania oszustw podatkowych oraz unikania opodatkowania dzi?ki wspó?pracy mi?dzy w?a?ciwymi w?adzami krajowymi. St?d wy??czenie, z którego korzysta Gibraltar w zakresie przepisów wspólnotowych, które s?u?? realizacji pierwszego celu, nie obejmuje norm przyjt?ych w celu osi?gni?cia drugiego celu.

30. W istocie, jak dodaje Komisja, informacje pochodzące od władz podatkowych Gibraltaru mogły być niezwykle użyteczne dla prawidłowego obliczenia podatku VAT lub podatków akcyzowych w innych regionach Wspólnoty Europejskiej, nawet jeżeli podatki te nie są stosowane w Gibraltarze. Ponadto informacje te przepływałyby w większości przypadków w jedną stronę, to znaczy z Gibraltaru do innych obszarów Wspólnoty, gdzie podatki te są stosowane. W konsekwencji nawet jeżeli współpraca powinna prowadzić do jakiejś harmonizacji, to nastąpiłaby ona jedynie wśród adresatów tych informacji, a zatem nie w Gibraltarze.

31. Komisja twierdzi wreszcie, że stosowanie do Gibraltaru systemu wzajemnego informowania może być „ostatecznie” uzasadnione na podstawie obowiązku współpracy ustanowionego w art. 10 WE.

32. Poza przedstawieniem argumentów identycznych do tych, które podniosła Komisja, Królestwo Hiszpanii, będące interwenientem, podkreśla w szczególności, że celem dokonania wyjątków dotyczących Gibraltaru, należy uwzględnić okoliczności, że status tego terytorium został określony w okresie, kiedy systemy gospodarcze państw członkowskich były zintegrowane w mniejszym stopniu niż obecnie. Królestwo Hiszpanii wskazuje ponadto, że w odróżnieniu od Zjednoczonego Królestwa transponowało ono w całości dyrektywę 77/799, w tym również na należących do niego terytoriach, gdzie będące przedmiotem sporu podatki pośrednie nie obowiązują.

33. Argumenty podniesione przez Zjednoczone Królestwo w odpowiedzi na te zarzuty wydają mi się bardziej przekonujące, co mam nadzieję uda mi się wykazać w poniżej zamieszczonej analizie.

34. Oceniam, że należy na wstępie oddalić argumenty, które nie mają natury prawnej, to znaczy nie dotyczą bezpośrednio konkretnego problemu, którym się tu zajmuję.

35. Jeżeli chodzi o pierwszy aspekt, to należy przypomnieć, że problem dotyczy stosowania na terytorium Gibraltaru przepisów wspólnotowych dotyczących podatku VAT i podatku akcyzowego. Należy zatem, jak to już podkreśla Zjednoczone Królestwo, zbadać tę kwestię z uwzględnieniem jej specyfiki, to znaczy wyznaczyć zakres odstępstw przewidzianych w akcie przystąpienia, przy czym na ocenę tę nie mogą wpływać korzyści, jakie państwa członkowskie mogłyby uzyskać ze stosowania na tym terytorium mechanizmu wymiany informacji ustanowionego przez dyrektywę.

36. Ponadto mogły jedynie wyrazić szereg wątpliwości co do znaczenia dla niniejszej sprawy art. 10 WE, mimo że powołała się na Komisja. Jak wiadomo postanowienie to w istocie przewiduje w istotnym dla tej sprawy zakresie, że „[p]aństwa członkowskie podejmują wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z niniejszego traktatu lub z działań instytucji Wspólnoty. Ułatwiają one Wspólnocie wypełnianie jej zadań”.

37. Otóż nie jest zbyt jasne, jak rolę mogłyby odgrywać takie postanowienie mogłyby w niniejszej sprawie. W istocie albo mechanizm wymiany informacji zamierzony przez omawianą dyrektywę w zakresie podatków pośrednich nie jest objęty zakresem przepisów szczególnych przewidzianych dla Gibraltaru, a zatem Zjednoczone Królestwo zobowiązane jest na podstawie art. 249 WE w związku z art. 299 ust. 4 WE transponować w całości tę dyrektywę, bez konieczności powoływania się ponadto na art. 10 WE, albo sytuacja ta mieści się w tych przepisach szczególnych, a zatem przesłanki stosowania tego postanowienia nie są spełnione.

38. Pierwszą kwestią, którą należy rozwinąć celem rozstrzygnięcia niniejszego sporu, jest

zatem konkretnie ustalenie, czy dyrektywa 77/799, w zakresie dotyczącym podatku VAT, obowiązuje również w Gibraltarze, czy też należy do „[aktów] dotyczących] harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych”, które zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia nie mają zastosowania do Gibraltaru.

39. Wydaje mi się, że szereg argumentów przemawia za drugim z tych twierdzeń.

40. Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa 77/799 została przyjęta na podstawie dawnego art. 100 traktatu (zob. pkt 4 powyżej), który pozwala na uchwalanie „dyrektyw w celu zbliżenia przepisów [krajowych], które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku”(13). Kiedy ustawodawca wspólnotowy zdecydował się na rozszerzenie na podatek VAT mechanizmu wymiany informacji, który dyrektywa ta ustanowiła pierwotnie dla podatków bezpośrednich, oparł on niezbędną w tym celu akt (tj. dyrektywę 79/1070) na art. 99 traktatu, który przewidywał w tym czasie, że „Komisja rozważy, w jaki sposób ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich dotyczące podatku obrotowego, akcyzy oraz innych rodzajów podatków pośrednich [...] mogą zostać zbliżone w interesie wspólnego rynku [...]” i przedstawia w tym celu Radzie propozycje(14).

41. Wybór takiej podstawy prawnej stanowi, jak mi się wydaje, wskazówkę oznaczającą, że wymiana informacji, zarówno w zakresie, w jakim dotyczy podatków bezpośrednich, jak i w zakresie podatków pośrednich, stanowi formę harmonizacji lub zbliżenia ustawodawstw krajowych, o których mowa.

42. Ponadto należy zauważyć, podobnie jak to czyni Zjednoczone Królestwo, że wymiana informacji nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest raczej instrumentem służącym zwiększeniu skuteczności krajowych systemów podatkowych, a zatem ich zdolności do poboru podatków w rzeczywistości należynej wysokości.

43. Wydaje mi się, że potwierdza to również motyw czwarty dyrektywy 77/799, zgodnie z którym „państwa członkowskie [...] przekazują sobie wszelkie informacje, które mogą być istotne dla prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału”, jak również motyw trzeci dyrektywy 79/1070, zgodnie z którym należy rozszerzyć współpracę na dziedzinę podatków pośrednich, „by mieć pewność, iż podatki te są *prawidłowo obliczane i pobierane*”(15).

44. Jeśli chodzi o podatki bezpośrednie, których elementy konstrukcyjne nie są poddane uregulowaniom wspólnotowym, lub podatek VAT, którego elementy konstrukcyjne są zharmonizowane(16), wprowadzenie mechanizmu wymiany informacji wydaje mi się w każdym razie stanowić harmonizację, ponieważ służy on ujednoliceniu reguł dotyczących obliczania i pobierania podatków, niezależnie od tego, czy są one pośrednie, czy nie, celem zwiększenia efektywności.

45. Z drugiej strony okoliczności, że przepisy niemające wpływu na elementy konstrukcyjne podatku mogą również być przedmiotem przepisów harmonizujących, wydaje mi się być ponadto potwierdzona niedawnym wyrokiem wydanym przez Trybunał w sprawie toczącej się między Komisją a Radą(17).

46. W sprawie tej spór dotyczy wyboru właściwej podstawy prawnej dla dyrektywy Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniającej dyrektywę 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz opłat rolnych i celów oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych(18).

47. Komisja twierdzi, że Rada niesłusznie przyjęła dyrektywę na podstawie art. 93 WE i 94

WE, podczas gdy w?a?ciw? podstaw? prawny powinien stanowi? art. 95 WE (zob. pkt 3–5 powy?ej).

48. Jak ju? wskaza?em, zarówno art. 93 WE, jak i art. 94 WE zezwalaj? Radzie na ustanowienie w sposób jednomy?lny ?rodków harmonizuj?cych przepisy krajowe (pierwszy z nich „w dziedzinie podatków obrotowych, podatków akcyzowych i innych podatków po?rednich”, a drugi z nich w zakresie „przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych pa?stw cz?onkowskich, które maj? bezpo?redni wp?yw na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku”). Artyku? 95 WE wprowadza natomiast w ust. 1 procedur? wspó?decydowania dla przyjmowania „?rodk[ów] dotycz?cych] zbli?enia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych pa?stw cz?onkowskich, które maj? na celu ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewn?trznego”. U?ci?la on w ust. 2, ?e „[u]st?p 1 nie ma zastosowania do przepisów podatkowych [...]”.

49. W sprawie tej Komisja twierdzi?a s?usznie, celem unikni?cia tego wyj?tku, ?e dyrektywa 2001/44 nie dotyczy?a „przepisów podatkowych”. Podnosi?a ona w tym zakresie, ?e poj?cie to obejmowa?o jedynie przepisy materialne okre?laj?ce podatników, czynno?ci podlegaj?ce opodatkowaniu, podstaw? opodatkowania, stawki i zwolnienia, jak równie? sposoby poboru i ?ci?gania podatków. Jako ?e dyrektywa nie dotyka?a tych elementów, to zdaniem Komisji nie powodowa?a ona w ogóle harmonizacji ani zbli?enia materialnego prawa podatkowego pa?stw cz?onkowskich.

50. W wyroku Trybuna? oddali? te? Komisji i uzna? zasadno?? dokonanego przez Rad? wyboru art. 93 WE i 94 WE jako podstawy prawnej dyrektywy 2001/44.

51. W istocie, wyja?niwszy, ?e w traktacie nie mo?na odnale?? ?adnej wskazówki dotycz?cej wyk?adni poj?cia „przepisy podatkowe”, Trybuna? orzek?, ?e „ze wzgl?du na jego ogólny charakter poj?cie to obejmuje nie tylko wszystkie obszary podatkowe, bez rozró?nienia ze wzgl?du na rodzaje podatków i op?at, lecz równie? wszystkie aspekty dotycz?ce tej dziedziny, niezale?nie od tego, czy materialne, czy proceduralne”(19).

52. Co wi?cej, Trybuna? podkre?li? równie?, ?e „sposoby ?ci?gania podatków niezale?nie od ich charakteru, nie mog? by? oddzielane od systemu opodatkowania, którego cz??? stanowi?”(20), a nast?pnie stwierdzi?, ?e „termin „przepisy podatkowe” widniej?cy w art. 95 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e odnosi si? on nie tylko do przepisów okre?laj?cych podatników, czynno?ci podlegaj?ce opodatkowaniu, podstaw? opodatkowania, stawki i zwolnienia z podatków bezpo?rednich i po?rednich, lecz równie? do tych, które dotycz? sposobów ich ?ci?gania”(21).

53. Z powy?szego wynika zatem, ?e mechanizm wspó?pracy maj?cy na celu ?ci?ganie nale?no?ci podatkowych, które powsta?y w innych pa?stwie cz?onkowskim, mo?e stanowi? harmonizacj? ww. ustawodawstw, o której mowa konkretnie w art. 95 ust. 2 WE. Aby zatem odnie?? to do niniejszej sprawy, wniosek ten musi w oczywisty sposób znajdowa? zastosowanie równie? do mechanizmu wymiany informacji w zakresie podatku VAT, który zosta? przewidziany w dyrektywie 77/799.

54. Aby wzmocnić jeszcze ten wniosek, należałoby wreszcie zacytować rozporządzenie Rady (WE) 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylać to rozporządzenie (EWG) nr 218/92(22). Motyw trzeci tego rozporządzenia stwierdza w istocie, że „[?]rodki harmonizujące podatek podjęte w celu zakończenia tworzenia rynku wewnętrznego powinny zatem obejmować ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi, za pomocą którego organy administracyjne państw członkowskich pomagająby sobie wzajemnie oraz współpracowały z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, [...]”(23).

55. Wobec tego że wymiana informacji stanowi sama w sobie formę harmonizacji lub zbliżenia ustawodawstw krajowych, o których była mowa, powołanie się w niniejszym przypadku przez Zjednoczone Królestwo na wyjątek przewidziany w art. 28 aktu przystąpienia (zob. pkt 13 i 14 powyżej) wydaje mi się uprawnione, ponieważ mamy tu do czynienia wcale nie z „[aktami] dotyczącymi] harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych”.

56. Jeżeli chodzi o okoliczności, że Zjednoczone Królestwo nie przedstawiło takiego uzasadnienia w zakresie wymiany informacji dotyczących podatków bezpośrednich, to tutaj wyjaśnienie wydaje mi się bardziej niż oczywiste. Ponieważ wyjątek przewidziany w ww. art. 28 aktu przystąpienia nie obejmuje w istocie tego rodzaju podatków, nie ma podstawy prawnej, by powołać się na niego w tym zakresie.

57. W świetle powyższych rozważań oceniam zatem, że wyjątek z art. 28 aktu przystąpienia pozwala Zjednoczonemu Królestwu na niestosowanie na terytorium Gibraltaru mechanizmu wymiany informacji w zakresie podatku VAT przewidzianego w dyrektywie 77/799.

58. Stwierdziwszy to, pozostaje mi już tylko ustalić, czy można wyciągnąć ten sam wniosek w odniesieniu do wymiany informacji dotyczących podatku akcyzowego.

59. W kwestii tej należałoby wyjść od stwierdzenia zaakceptowanego przez samą Komisję, przynajmniej na potrzeby niniejszej sprawy, a mianowicie że zharmonizowane przepisy w dziedzinie podatku akcyzowego nie stosują się do Gibraltaru, jako że nie stanowi on części terytorium celnego Wspólnoty.

60. Trybunał orzekł bowiem, że „wyłączenie Gibraltaru z terytorium celnego Wspólnoty skutkuje tym, że nie mają do niego zastosowania ani zasady traktatowe dotyczące swobodnego przepływu towarów, ani te przepisy wtórnego prawa wspólnotowego, których celem – w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów – jest zapewnienie zbliżenia przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich zgodnie z art. 94 WE i 95 WE”(24).

61. Wydaje mi się, że te same uwagi powinny odnosić się, jak to podkreśla Zjednoczone Królestwo, do przepisów wspólnotowych opartych na art. 93 WE (lub na zastrzeżonym przez niego art. 99 traktatu), które mają na celu harmonizację ustawodawstw krajowych „w dziedzinie [...] podatków akcyzowych” w celu uniknięcia utrzymywania w państwach członkowskich niespójnych zasad, które mogłyby powodować przeszkody w swobodnym przepływie towarów.

62. Ma to konkretnie miejsce w przypadku dyrektywy 92/12, która w istocie została przyjęta, jak wynika z jej pierwszego i czwartego motywu, aby „ściślej” podatków akcyzowych [była] jednakowa we wszystkich państwach członkowskich” celem „zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego”, który wymaga „swobodnego przepływu towarów, w szczególności te, które są objęte podatkiem akcyzowym”.

63. W ramach wspomnianej harmonizacji dyrektywa 92/12 musi innymi rozszerzyć zakres stosowania mechanizmu wymiany informacji przewidzianego w dyrektywie 77/799 na podatek akcyzowy.

64. Ponadto podobnie jak to zostało stwierdzone powyżej w odniesieniu do podatku VAT, uważam za bezpodstawne, również w zakresie podatku akcyzowego, rozróżnienie, którego Komisja usiłuje dokonać, między przepisami, które harmonizują elementy konstrukcyjne tych podatków pośrednich – które w konsekwencji nie mają zastosowania do Gibraltaru – a przepisami, które ograniczają się do ustanowienia mechanizmu wzajemnej współpracy między władzami podatkowymi państw członkowskich – które w konsekwencji obowiązują jej zdaniem na tym terytorium, ponieważ nie są „zharmonizowane”.

65. W tym zakresie również jest w istocie możliwe odpowiednie zastosowanie rozumowania analogicznego do tego, które zostało przeprowadzone powyżej w kontekście podatku VAT (zob. pkt 40 i nast. powyżej) i uznanie za prawidłową takiej wykładni pojęcia przepisów „dotyczących” harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do [...] akcyzy”, która obejmowałaby zasady dotyczące mechanizmu wymiany informacji.

66. Na podstawie wszystkich tych elementów twierdzę, że Zjednoczone Królestwo nie było również zobowiązane do stosowania na terytorium Gibraltaru mechanizmu wymiany informacji przewidzianego w dyrektywie 77/799 w zakresie podatku akcyzowego.

67. W konsekwencji, uwzględniając powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał oddalił skargę Komisji.

V – W przedmiocie kosztów

68. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu, wobec wniosku, do którego doszedłem w zakresie oddalenia skargi, oceniam, że Komisja powinna zostać obciążona kosztami postępowania poniesionymi przez Zjednoczone Królestwo. Z kolei Królestwo Hiszpanii powinno pokryć własne koszty zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu.

VI – Wnioski

69. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł, że:

- 1) Skarga zostaje oddalona;
- 2) Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania.
- 3) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.

1 – Język oryginału: włoski.

2 – Dz.U. L 336, str. 15.

3 – Dyrektywa 77/799 została zmieniona w zakresie dotyczącym niniejszej sprawy dyrektyw

Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. (Dz.U. L 331, str. 8) i dyrektyw? Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotycz?cych wyrobów obj?tych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przep?ywu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1).

4 – Obecnie jednak art. 93 WE jest sformu?owany w nast?puj?cy sposób: „Rada, stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Spo?ecznym, uchwala przepisy dotycz?ce harmonizacji ustawodawstw odnosz?cych si? do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków po?rednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezb?dna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewn?trznego [...]”.

5 – Obecnie art. 94 WE zachowa? identyczne brzmienie, lecz przewiduje on równie? uprzedni? konsultacj? z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Spo?ecznym.

6 – Motyw pierwszy.

7 – Motyw czwarty.

8 – Motyw pi?ty.

9 – Artyku? 1 pkt 2 lit. a) dyrektywy 79/1070.

10 – Artyku? 30 pkt 2 lit. a) dyrektywy 92/12.

11 – Dz.U. 1972, L 73, str. 1.

12 – Podkre?lenie pochodzi ode mnie.

13 – Podkre?lenie pochodzi ode mnie.

14 – Podkre?lenie pochodzi ode mnie.

15 – Podkre?lenie pochodzi ode mnie.

16 – Zobacz szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, str. 1).

17 – Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I?4829).

18 – Dz.U. L 175, str. 17.

19 – Wskazany powy?ej wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 63.

20 – Ibidem, pkt 66.

21 – Ibidem, pkt 67.

22 – Dz.U. L 264, str. 1.

23 – Podkre?lenie pochodzi ode mnie.

24 – Wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-30/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-9481, pkt 59.