

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 2 czerwca 2005 r.(1)

Sprawa C-533/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Radzie Unii Europejskiej

Rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 – Dyrektywa 2003/93/WE – Wybór podstawy prawnej –
Pojęcie „przepisy podatkowe”

I – Wprowadzenie

1. Niniejszą skargą o stwierdzenie nieważności Komisja opiera na tym, że Rada przyjęła rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchyla ją, ce rozporządzenie (EWG) nr 218/92(2), oraz dyrektywę Rady 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 r. zmieniającą dyrektywę Rady 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich(3) nie na podstawie art. 95 WE, jak to proponowała Komisja, lecz na podstawie art. 93 oraz odpowiednio art. 93 i 94 WE.
2. Zaskarżone rozporządzenie określa zasady współpracy organów podatkowych państw członkowskich między sobą oraz z Komisją w zakresie poboru podatku od wartości dodanej. Zaskarżona dyrektywa rozszerza natomiast zakres zastosowania obowiązujących dyrektywy 77/799/EWG dotyczącej wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich(4), obejmując nim także opodatkowanie składek ubezpieczeniowych.
3. Przedmiotem sporu jest odpowiedź na pytanie, czy przepisy ww. aktów prawnych, które określają zasady współpracy organów administracji w sprawach podatkowych, stanowią przepisy podatkowe w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE. Od odpowiedzi tej zależy, czy przepisy te winny zostać przyjęte w sposób określony w art. 95 ust. 1 WE, tj. zgodnie z procedurą współdecydowania na podstawie art. 251 WE, czy też w sposób określony w art. 93 lub 94 WE, tj. w drodze jednomyślnej uchwały Rady, po zasięgnięciu opinii Parlamentu.

II – Zaskarżone akty prawne

A – Okoliczności powstania sporu

4. Dyrektywa 77/799 uregulowała wymianę informacji pomiędzy organami podatkowymi państw

członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich w oparciu o podstawę wspólnotowoprawną, tj. w oparciu o art. 100 traktatu EWG (obecnie, po zmianach, art. 94 WE). Zakres zastosowania tej dyrektywy został następnie rozszerzony w oparciu o art. 99 (obecnie, po zmianach, art. 93 WE) i art. 100 traktatu EWG na podatek VAT(5), a później – w oparciu o art. 99 traktatu EWG – na podatek akcyzowy od olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych(6).

5. Rozporządzenie (EWG) nr 218/92(7) wprowadziło następnie, w oparciu o art. 99 traktatu EWG, wspólny system wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczący transakcji wewnątrzwspólnotowych(8). Z uwagi na przyjęcie przepisów dotyczących handlu elektronicznego system ten został w 2002 r. przejściowo zmieniony na mocy rozporządzenia (WE) nr 792/2002, przyjętego w oparciu o art. 93 WE(9).

6. W celu objęcia dostępnymi w dziedzinie podatku VAT narodził się jednym aktem prawnym i bardziej przejrzystego uregulowania współpracy państw członkowskich, w dniu 18 czerwca 2001 r. Komisja przedstawiła Radzie projekt rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej(10), a także projekt dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich(11), na podstawie której pomoc państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich została rozszerzona także na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych. Zgodnie z propozycją Komisji oba akty prawne miały zostać przyjęte w oparciu o art. 95 WE.

7. Uwzględniając propozycję Komisji, Rada przyjęła oba zaskarżone akty prawne, zmieniając jednak przy tym ich podstawę prawną. Rozporządzenie nr 1798/2003 zostało przyjęte w oparciu o art. 93 WE, natomiast dyrektywa 2003/93/WE została przyjęta w oparciu o art. 93 i 94 WE.

B – *Treść rozporządzenia nr 1798/2003*

8. Pierwsze trzy motywy rozporządzenia nr 1798/2003 brzmią następująco:

„(1) Uchyłanie się od podatków i unikanie płaconia podatków mające miejsce ponad granicami państw członkowskich prowadzi do strat budżetowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania oraz są odpowiedzialne za powodowanie zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji. Dlatego należy wpłynąć one na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

(2) Zwalczanie uchylania się od podatku od wartości dodanej (VAT) wymaga ścisłej współpracy między organami administracyjnymi każdego państwa członkowskiego w państwach członkowskich do stosowania przepisów w tej dziedzinie.

(3) Rodzki harmonizujący 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 pomagają sobie wzajemnie oraz współpracują z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz przywozu towarów.

...”

9. Rozdział I zawiera definicje i przepisy dotyczące właściwości.

10. Artyku? 1 ust. 1 brzmi:

„Niniejsze rozporz?dzenie okre?la warunki wsp?pracy organ?w administracyjnych pa?stw cz?onkowskich w?a?ciwych dla stosowania przepis?w ustawowych dotycz?cych podatku VAT od dostaw towar?w i us?ug, wewn?trzwsp?lnotowego nabycia towar?w i przywozu towar?w oraz wsp?pracy tych organ?w z Komisj? w celu zapewnienia zgodno?ci z tymi przepisami ustawowymi.

W tym celu okre?la ono zasady i procedury umo?liwiaj?ce w?a?ciwym organom pa?stw cz?onkowskich wsp?prac? oraz wymian? mi?dzy sob? informacji, kt?re mog? pomóc im w dokonaniu w?a?ciwego wymiaru podatku VAT.

[...]”

11. Rozdzia? II dotyczy wymiany informacji na wniosek i zawiera przepisy dotycz?ce obecno?ci w urz?dach organ?w administracji innych pa?stw cz?onkowskich.

12. Artyku? 5 ust. 1 brzmi:

„Na wniosek organu wnioskuj?cego organ wsp?pracuj?cy przekazuje informacje okre?lone w art. 1, wraz z wszelkimi informacjami odnosz?cymi si? do konkretnego przypadku lub przypadk?w”.

13. Artyku? 11 brzmi:

„1. Na mocy umowy mi?dzy organem wnioskuj?cym oraz organem wsp?pracuj?cym oraz zgodnie z ustaleniami przyj?tymi przez organ wsp?pracuj?cy urz?dnicy upowa?nieni przez organ wnioskuj?cy mog?, w zwi?zku z wymian? informacji okre?lon? w art. 1, by? obecni w urz?dach, w kt?rych wykonuj? swoje obowi?zki organy administracyjne pa?stwa cz?onkowskiego, w kt?rym organ wsp?pracuj?cy ma swoj? siedzib?. [...]”

2. Na mocy umowy mi?dzy organem wnioskuj?cym i organem wsp?pracuj?cym oraz zgodnie z ustaleniami przyj?tymi przez organ wsp?pracuj?cy urz?dnicy wyznaczeni przez organ wnioskuj?cy mog?, w zwi?zku z wymian? informacji okre?lon? w art. 1, by? obecni podczas post?powania administracyjnego. [...]”

14. Zawarty w rozdziale III art. 14 stanowi, ?e na wniosek organu wnioskuj?cego organ wsp?pracuj?cy, zgodnie z zasadami dotycz?cymi zawiadomienia, obowi?zuj?cymi w pa?stwie swojej siedziby, zawiadamia organ wnioskuj?cy o wszelkich decyzjach dotycz?cych wymiaru podatku VAT na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w kt?rym ma siedzib? organ wnioskuj?cy.

15. Rozdzia? IV reguluje wymian? informacji bez uprzedniego wniosku.

16. Artyku? 17 stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepis?w rozdz. V i VI w?a?ciwy organ ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego przesy?a, drog? wymiany automatycznej lub ustrukturyzowanej wymiany automatycznej, w?a?ciwemu organowi ka?dego zainteresowanego pa?stwa cz?onkowskiego informacje okre?lone w art. 1 w nast?puj?cych przypadkach:

1) je?eli uwa?a si?, ?e opodatkowanie ma miejsce w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia, a skuteczno?? systemu kontroli bezpo?rednio zale?y od informacji dostarczonej przez pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia;

2) jeżeli państwo członkowskie ma podstawy, aby sądzić, że w innym państwie członkowskim popełniono naruszenie ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT lub popełnienie takiego naruszenia jest prawdopodobne;

3) jeżeli istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim”.

17. Artykuł 18 brzmi:

„Zgodnie z procedurą określoną w art. 44 ust. 2 ustala się następujące elementy:

- 1) dokładną kategorię wymienianych informacji,
- 2) częstotliwość wymiany,
- 3) praktyczne uzgodnienia dotyczące wymiany informacji.

Każde państwo członkowskie ustala, czy weźmie udział w wymianie poszczególnych kategorii informacji, a także czy wymiany tej będzie dokonywać w drodze wymiany automatycznej czy też ustrukturyzowanej wymiany automatycznej”.

18. Rozdział V zawiera przepisy dotyczące przechowywania i wymiany informacji dotyczących obrotów wewnątrzwspólnotowych.

19. Zgodnie z art. 22 informacje zbierane przez państwa członkowskie na podstawie dyrektywy 77/388/EWG(12) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”) są przechowywane w elektronicznej bazie danych.

20. Artykuł 23 brzmi:

„Na podstawie danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22 właściwy organ państwa członkowskiego otrzymuje automatycznie i bezzwłocznie od innego państwa członkowskiego następujące informacje, do których może mieć także bezpośredni dostęp:

- 1) numery identyfikacyjne dla potrzeb podatku VAT nadane przez państwo członkowskie otrzymujące informacje;
- 2) całkowita wartość wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów do osób posiadających numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zidentyfikowane dla potrzeb podatku VAT w państwie członkowskim dostarczającym informacje.

[...]”

21. Artykuł 24 brzmi:

„Na podstawie danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22 i wyłącznie w celu zapobiegania naruszeniom ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT właściwy organ państwa członkowskiego, w każdym przypadku, w którym uzna to za niezbędne dla kontroli wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, uzyskuje bezpośrednio i bezzwłocznie lub posiada bezpośredni dostęp drogą elektroniczną do następujących informacji:

- 1) numery identyfikacyjne dla potrzeb podatku VAT wszystkich osób dokonujących dostaw określonych w art. 23 pkt 2; oraz
- 2) całkowita wartość takich dostaw od każdej takiej osoby do każdej osoby posiadającej

numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT określonej w art. 23 pkt 1.

[...]"

22. Artykuł 27 brzmi:

„1. Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych zawierającą ewidencję osób, którym nadano numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT w tym państwie członkowskim.

2. W dowolnym momencie właściwe organy państwa członkowskiego mogą bezpośrednio uzyskać lub otrzymać, z danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22, potwierdzenie właściwości numeru identyfikacyjnego dla potrzeb podatku VAT, na podstawie którego dana osoba dokonała wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub usług lub taką dostawę otrzymała.

Na szczególne zbadanie organ współpracujący przekazuje także datę wydania oraz, gdzie to właściwe, datę właściwości numeru identyfikacyjnego dla potrzeb podatku VAT.

3. Na wniosek właściwy organ dostarcza bezzwłocznie nazwę (nazwisko) i adres osoby zidentyfikowanej dla potrzeb podatku VAT, pod warunkiem że taka informacja nie jest przechowywana przez organ wnioskujący z zamiarem użycia jej w przyszłości”.

23. Rozdział VI odnosi się do uregulowania szczególnego zawartego w art. 26c szóstej dyrektywy VAT dotyczącego podatników nieposiadających siedziby na terenie Wspólnoty, świadczących usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami. Artykuły 29 i 30 rozporządzenia nr 1798/2003 powtarzają m.in. nałożony przez art. 26c szóstej dyrektywy VAT na podatników nieposiadających siedziby na terenie Wspólnoty obowiązek składania oświadczeń o podjęciu działania oraz składania zeznań podatkowych drogą elektroniczną. Przepisy te określają ponadto zasady postępowania dotyczące ustalania szczegółów technicznych oraz regulują dalsze przekazywanie otrzymanych informacji właściwym organom innych państw członkowskich.

24. Rozdział VII reguluje współpracę z Komisją mającą na celu ewidencję danych statystycznych oraz ocenę skuteczności mechanizmów określonych rozporządzeniem. Rozdział VIII reguluje postępowanie z informacjami otrzymanymi od państwa trzeciego.

25. Rozdział IX ustanawia ogólne zasady dotyczące wymiany informacji oraz określa w art. 40 niektóre podstawy do odmowy udzielenia informacji.

26. Artykuł 40 brzmi:

„[...]

2. Niniejsze rozporządzenie nie nakłada zobowiązań do przeprowadzenia postępowania lub udzielenia informacji, jeżeli prawo lub praktyka administracyjna państwa członkowskiego, które miałooby udzielić informacji, nie upoważnia państwa członkowskiego do prowadzenia takiego postępowania lub zbierania albo używania takich informacji dla własnych celów tego państwa członkowskiego.

3. Właściwy organ państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli dane państwo członkowskie nie jest w stanie, z przyczyn prawnych, udzielić podobnych informacji. O przyczynach odmowy przez państwo członkowskie, do którego kierowany jest wniosek, informuje się Komisję.

4. Można odmówić udzielenia informacji, jeżeli prowadziłoby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego bądź jeżeli rozpowszechnianie tej informacji naruszyłoby porządek publiczny.

[...]"

27. Ponadto art. 41 określa obowiązki związane z przestrzeganiem poufności danych. Wreszcie rozdział X obejmuje przepisy ogólne oraz końcowe.

C – *Treść dyrektywy 2003/93*

28. Pierwszy i trzeci motyw dyrektywy brzmi:

„(1) W celu zwalczania uchylania się od podatku od wartości dodanej (VAT) niezbędne jest wzmocnienie współpracy między administracjami podatkowymi we Wspólnocie oraz między tymi administracjami a Komisją, zgodnie ze wspólnymi zasadami.

(3) Zakres wzajemnej pomocy ustanowiony w dyrektywie 77/799/EWG musi być rozszerzony na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych, określone w dyrektywie 76/308/EWG w celu lepszej ochrony interesów finansowych państw członkowskich oraz neutralności rynku wewnętrznego”.

29. Artykuł 1 pkt 1 i 2 dyrektywy zmieniają dyrektywę 77/799, obejmując zakresem jej zastosowania także opodatkowanie składek ubezpieczeniowych.

30. Ponadto pkt 3 ww. przepisu zawiera zmianę redakcyjną przepisów dyrektywy 77/799 dotyczących przestrzegania poufności pewnych informacji i uzupełnia te przepisy o dodatkowy ustęp.

31. Artykuł 1 pkt 3 akapit drugi brzmi:

„Ponadto państwa członkowskie mogą postanowić, że informacje określone w akapicie pierwszym mają być wykorzystane do naliczenia innych opłat, ceł, podatków objętych art. 2 dyrektywy 76/308/EWG”.

D – *Treść dyrektywy 77/799*

32. Dyrektywa 77/799, której zakres zastosowania został rozszerzony na mocy dyrektywy 2003/93, reguluje w podobny sposób jak zaskarżone rozporządzenie współpracę państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i niektórych podatków pośrednich. Odnośne postanowienia dyrektywy 77/799 brzmi:

„Artykuł 2

Wymiana informacji na wniosek

1. Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. [...]

[...]

Artykuł 3

Regularna wymiana informacji

W odniesieniu do rodzajów spraw, które określa w ramach procedury konsultacyjnej, ustanowionej w art. 9, w sprawie w sprawie państwa członkowskich, bez uprzedniego wniosku, regularnie wymieniają informacje, określone w art. 1 ust. 1.

Artykuł 4

Wymiana informacji z urzędu

1. W sprawie w sprawie państwa członkowskiego udziela bez uprzedniego wniosku w sprawie w sprawie państwa członkowskiego znane jej informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, w następujących przypadkach:

[...]

2. W sprawie w sprawie państwa członkowskich mogą, w ramach procedury konsultacyjnej określonej w art. 9, rozszerzyć wymianę informacji, określonych w ust. 1, o inne przypadki niż te, które zostały tam wymienione.

[...]

Artykuł 6

Współpraca pracowników administracji podatkowej zainteresowanego państwa

W celu stosowania powyższych przepisów w sprawie w sprawie państwa członkowskiego udzielają informacji oraz w sprawie w sprawie zainteresowanego państwa członkowskiego, dla którego informacja jest przeznaczona, mogą uzgodnić w ramach procedury konsultacyjnej określonej w art. 9, że będzie dozwolona w państwie członkowskim udzielającym informacji obecność pracowników administracji podatkowej zainteresowanego państwa członkowskiego. Szczegóły dla stosowania niniejszego przepisu zostaną określone w ramach procedury konsultacyjnej.

[...]

Artykuł 8

Ograniczenia wymiany informacji

1. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji będzie ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna.

2. Można odmówić udzielenia informacji, jeżeli prowadziłyby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego, bądź jeżeli rozpowszechnianie tej informacji naruszyłoby porządek publiczny.

3. W sprawie w sprawie państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie z powodów prawnych lub faktycznych udzielić informacji o podobnym charakterze.

[...]"

III – Postępowanie i wnioski stron

33. Pismem z dnia 18 grudnia 2003 r., doręczonym Trybunałowi 19 grudnia 2003 r., Komisja wniosła skargę dotyczącą rozporządzenia nr 1798/2003 oraz dyrektywy 2003/93. Komisja wnosi o:

- 1) stwierdzenie nieważności rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92, a także dyrektywy Rady 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 r. zmieniającej dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy w sąciwych wad państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich;
- 2) utrzymanie obu tych aktów prawnych w mocy do czasu wejścia w życie aktów je zastępujących, przyjętych w oparciu o właściwe podstawy prawne;
- 3) obciążenie Rady kosztami postępowania.

34. Rada wnosi o:

- 1) oddalenie skargi,
- 2) obciążenie Komisji kosztami postępowania,
- 3) ewentualnie, na wypadek stwierdzenia przez Trybunał nieważności zaskarżonych aktów prawnych, o utrzymanie w mocy tych aktów do czasu ich zastąpienia aktami prawnymi przyjętymi w oparciu o właściwe podstawy prawne.

35. Postanowieniem z dnia 8 czerwca 2004 r. Trybunał dopuścił w charakterze interwenientów po stronie Rady Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republikę Portugalską oraz Irlandię.

36. Wszyscy uczestnicy przedstawili swoje stanowisko w procedurze pisemnej. Procedura ustna nie miała miejsca.

IV – Argumentacja stron

37. Komisja podnosi, że przyjęte uregulowania mają na celu ustanowienie rynku wewnętrznego i winny być oparte na art. 95 ust. 1 WE. Zdaniem Komisji, sam związek danych przepisów z prawem podatkowym nie wystarcza do tego, aby uznać je za przepisy podatkowe. Zdaniem Komisji, w szczególności przepisy dotyczące współpracy administracji podatkowych państw członkowskich nie stanowią przepisów podatkowych w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE, ani też przepisów dotyczących podatków pośrednich w rozumieniu art. 93 WE.

38. Komisja zdaje sobie sprawę, że wprowadzając uregulowanie zawarte w art. 95 WE, państwa członkowskie miały na celu wyłączenie z zakresu zastosowania procedury glosowania większego szczególnie wrażliwych dziedzin, zwłaszcza takich jak przepisy podatkowe. Komisja tym niemniej uważa, że art. 95, jako przepis szczególny, winien być interpretowany ściśle i mieć zastosowanie tylko wówczas, gdy jest to konieczne dla ochrony suwerenności podatkowej państw członkowskich. Z tego względu pod pojęciem przepisów podatkowych Komisja rozumie przepisy określające podatników, transakcje podlegające opodatkowaniu, podstawy opodatkowania, wysokości stawek podatkowych, zwolnienia z opodatkowania, jak również zasady

dotyczyce poboru i egzekucji podatku, oraz wszystkie inne czynniki warunkujące wpływy z podatków. Za tego rodzaju przepisy nie można jednak uznać przepisów dotyczących współpracy w zakresie podatków, które nie naruszają w żaden sposób suwerenności podatkowej państw członkowskich. Celem tych przepisów jest ułatwienie kłademu państwu członkowskiemu egzekwowania zobowiązań podatkowych. Nie zmieniają one zatem systemów podatkowych państw członkowskich.

39. Rada podnosi natomiast, że celem przyjętych regulacji jest zwalczanie unikania opodatkowania oraz zapewnienie prawidłowego poboru podatku z korzyścią dla budżetów narodowych i właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Oba zaskarżone akty prawne, dokonując harmonizacji zasad wymiany informacji, wywierają bezpośredni wpływ na prawa podatników i obowiązki administracji podatkowej oraz na pobór podatku, a tym samym również na wpływy podatkowe. Zatem przyjęte regulacje są celom podatkowym. Właściwą podstawą prawną przyjęcia przepisów, które są zarówno celom fiskalnym, jak i realizacji rynku wewnętrznego, są art. 93 i 94 WE.

40. Rada podnosi w szczególności, że art. 93 WE stanowi przepis szczególny wobec art. 95 WE i że art. 95 WE nie zmienia zakresu zastosowania art. 93 WE. Oba przepisy zostały w takim brzmieniu przyjęte na mocy Jednolitego Aktu Europejskiego. Nie dają one żadnej podstawy do wyłączenia z zakresu zastosowania art. 93 przepisów dotyczących podatków pośrednich, które nie naruszają suwerenności podatkowej państw członkowskich, na którą powołuje się Komisja. Z tego też względu wykładnia art. 95 ust. 2 WE nie może w jakikolwiek sposób wpływać na zakres zastosowania art. 93 WE, który niezależnie od wpływu na suwerenność podatkową państw członkowskich stanowi przepis szczególny w dziedzinie podatków pośrednich. Nie byłoby też zasadne, aby odmiennie traktować pojęcie przepisów podatkowych w dziedzinie podatków bezpośrednich. Rozszerzenie ponad granice państwowe uprawnień państw członkowskich do uzyskania pewnych informacji wkracza w obszar suwerenności podatkowej i to tak było wówczas, jeżeli by przyjęto wąską definicję suwerenności podatkowej, jak to czyni Komisja.

41. Rząd Zjednoczonego Królestwa, odnosząc się do rozporządzenia nr 1798/2003, podnosi, że zwalczanie unikania opodatkowania poprzez udzielenie wsparcia przy ustalaniu wymiaru i egzekwowaniu podatku VAT na terenie Wspólnoty zwiększa skuteczność administracji podatkowej i w ten sposób wywiera faktyczny wpływ na rzeczywiste wpływy podatkowe. Sporne uregulowania pełni zatem istotną rolę w sprawnym funkcjonowaniu systemu podatkowego i mają wpływ na sytuację prawną podatników. Ponadto art. 30 rozporządzenia(13) bezpośrednio nakłada na podatników określony obowiązek. Rozporządzenie dokonuje zatem harmonizacji ustawodawstw krajowych w zakresie podatków pośrednich w rozumieniu art. 93 WE.

42. Odnosząc się do dyrektywy 2003/93, rząd Zjednoczonego Królestwa podkreśla, że cel i treść tej dyrektywy mogą być oceniane tylko w związku z dyrektywą 77/799, której zakres zastosowania zaskarżona dyrektywa rozszerza na składowe ubezpieczeniowe. Takie i w tym przypadku skuteczność administracji podatkowej ma istotny wpływ na rzeczywiste wpływy podatkowe i wiąże się zatem nierozdzielnie z suwerennością podatkową państw członkowskich. Dyrektywa dokonuje zatem harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich i jest w ten sposób objęta zakresem art. 93 i 94 WE.

43. Rząd portugalski podnosi, że art. 41 ust. 5 rozporządzenia nr 1798/2003 umożliwia ograniczenie przewidzianej dyrektywą 95/46/WE(14) ochrony danych osobowych, zaś art. 1 ust. 3 dyrektywy 2003/93 zmienia art. 7 ust. 1 dyrektywy 77/799 i w ten sposób dotyczy bezpośrednio praw podatników. Skoro wskazane przepisy dotyczą praw podatników, uważa je należy za przepisy podatkowe w rozumieniu art. 93 i 95 ust. 2 WE.

44. Zdaniem rządu Irlandii, art. 93 WE stanowi podstawą prawną dla wszystkich aktów prawnych,

które dotyczą podatków pośrednich lub które wiążą się z podatkami pośrednimi. Rząd Irlandii dodaje, że brzmienie art. 95 WE nie daje jakiegokolwiek podstawy do wskazanej wykładni „przepisów podatkowych”, o których mowa w ust. 2 tego artykułu, chociażby z tego względu, że tak samo należałoby postąpić w przypadku „przepisów dotyczących swobodnego przepływu osób” czy „praw i interesów pracowników najemnych”. Taka wykładnia nie znajduje żadnego uzasadnienia w tym przepisie. Z treści rozporządzenia wynika, że wprowadza ono szczegółowe uregulowania mające na celu harmonizację przepisów w zakresie podatku VAT. Również zaskarżona dyrektywa obejmuje przepisy podatkowe. Oba akty prawne zostały zatem przyjęte w oparciu o wskazane podstawy prawne.

V – Ocena prawna

45. W niniejszej skardze Komisja podnosi, że zaskarżone akty zostały przyjęte w oparciu o błędne podstawy prawne, co spowodowało naruszenie traktatu WE w rozumieniu art. 230 akapit drugi WE.

A – Kryteria wyboru podstawy prawnej

46. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wybór podstawy prawnej dla każdego wspólnotowego aktu prawnego musi być oparty na obiektywnych czynnikach, które mogą zostać poddane kontroli sądowniej, do których należy w szczególności cel i treść danego aktu prawnego(15).

47. Strony są zgodne co do tego, że rozporządzenie nr 1798/2003 oraz dyrektywa 2003/93/WE są niezbędne dla funkcjonowania rynku wewnętrznego.

48. Zaskarżone rozporządzenie reguluje współpracę administracji państw członkowskich między sobą oraz z Komisją w dziedzinie podatku VAT. Z motywów rozporządzenia wynika, że jego celem jest zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, ponieważ prowadzi one do utraty przychodów podatkowych, naruszają zasady sprawiedliwości podatkowej, powodują zakłócenia konkurencji i w rezultacie negatywnie wpływają na funkcjonowanie rynku wewnętrznego(16).

49. Zaskarżona dyrektywa rozszerza zakres zastosowania przepisów dotyczących współpracy państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i niektórych podatków akcyzowych(17) na opodatkowanie szkadek ubezpieczeniowych oraz zmienia zasady dotyczące przestrzegania poufności pewnych informacji w ramach takiej współpracy. Z motywów dyrektywy wynika, że jej celem jest lepsza ochrona interesów finansowych państw członkowskich i neutralności rynku wewnętrznego(18).

50. Coraz ściślejsze powiązanie gospodarek narodowych państw członkowskich postępuje wraz ze zniesieniem biurokratycznych utrudnień dla swobodnego przepływu towarów i usług w ramach wspólnego rynku. Z powodu niedysponowania przez administrację podatkową wystarczającymi informacjami na temat stanów faktycznych o zasięgu ponadgranicznym zwiksza się niebezpieczeństwo unikania opodatkowania. Przeciwdziałanie temu niebezpieczeństwu służy państwom członkowskim i Wspólnocie w utrzymaniu niezakłóconej konkurencji i zabezpieczeniu ich finansów, a dzięki temu zachowaniu osiągniętego dotąd stopnia integracji. W rezultacie akty prawne mogą przyczyniać się do skutecznego funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez usunięcie niekorzystnych skutków wykonywania swobód podstawowych(19). Nie ma zatem wątpliwości co do tego, że treść zaskarżonych aktów obiektywnie przyczynia się do realizacji celów wskazanych w motywach tych aktów.

51. Akty prawne służyćce urzeczywistnieniu rynku wewnętrznego mogą zgodnie z art. 95 WE być przyjmowane przez Radę kwalifikowaną większością głosów w procedurze współdecydowania

określonej w art. 251 WE, po zasięgnięciu opinii Komitetu Społeczno-Ekonomicznego. Jeżeli jednak akty takie zawierają jednocześnie przepisy dotyczące podatków pośrednich, wówczas właściwą podstawą prawną do ich przyjęcia jest uregulowanie szczególne zawarte w art. 93 WE, wymagające jednolitego przyjęcia tego aktu przez Radę, po zasięgnięciu opinii Parlamentu Europejskiego i Komitetu Społeczno-Ekonomicznego. Wynika to z art. 95 ust. 1 WE, który stanowi, że znajduje on zastosowanie jedynie wówczas, gdy traktat nie stanowi inaczej. Jeżeli natomiast traktat WE zawiera przepis szczególny mogący służyć za podstawę przyjęcia danego aktu prawnego, należy wówczas oprzeć się na tym przepisie. Dotyczy to, jak orzekł Trybunał, w szczególności art. 93 WE, w przypadkach dotyczących harmonizacji przepisów podatkowych z zakresu VAT, podatku akcyzowego i innych podatków pośrednich(20).

52. Ponieważ art. 95 ust. 2 WE dodatkowo wyłącza przepisy podatkowe spod zakresu zastosowania art. 95 ust. 1 WE, ich zbliżanie nie może odbywać się na podstawie tego przepisu. W przypadku przepisów dotyczących podatków bezpośrednich, zbliżanie ustawodawstw państw członkowskich w celu ustanowienia wspólnego rynku może zatem odbywać się w oparciu o art. 94 WE, który wymaga jednolitej decyzji Rady, po zasięgnięciu opinii Parlamentu Europejskiego i Komitetu Społeczno-Ekonomicznego.

53. Biorąc pod uwagę zróżnicowanie tych procedur, podstawy przyjęcia aktów prawnych przewidziane w art. 93 i 94 WE oraz w art. 95 WE nie podlegają traktowaniu(21).

54. Decydującym dla wyboru podstawy prawnej zaskarżonych regulacji jest zatem ustalenie, czy stanowiły one przepisy podatkowe w rozumieniu art. 93 lub art. 95 ust. 2 WE.

55. Traktat nie zawiera bliższych wskazówek na temat zakresu tego pojęcia. Wykądania rzeczonych przepisów traktatu byłoby natomiast niedawno przedmiotem sporu przed Trybunałem.

56. W wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. Trybunał, odnosząc się do art. 95 ust. 2 WE, orzekł, że pojęcie przepisów podatkowych obejmuje, z uwagi na swój ogólny charakter, nie tylko wszelkie dziedziny prawa podatkowego, niezależnie od rodzaju podatków lub opłat, ale także wszelkie inne zagadnienia z tego zakresu, bez względu na to, czy należą one do przepisów materialnych, czy proceduralnych(22).

57. Obejmując zakresem pojęcia przepisów podatkowych kwestie proceduralne, Trybunał oparł się, po pierwsze, na praktyce niektórych państw członkowskich, w których przepisy dotyczące egzekwowania podatków bezpośrednich i pośrednich są uważane za przepisy podatkowe, a po drugie na orzecznictwie Trybunału dotyczącym art. 90 WE, zgodnie z którym przy ocenie, czy dany przepis podatkowy ma charakter dyskryminujący, uwzględnia się nie tylko stawki podatku, ale także zasady jego wymiaru, po to aby móc ustalić rzeczywiste następstwa danego podatku(23). Zasady egzekwowania podatków nie mogą zatem być traktowane odrębnie od systemu podatkowego lub systemu opłat, z którym są powiązane. Trybunał wskazał dalej, że w związku z tym art. 95 ust. 2 WE nie obejmuje jedynie przepisów dotyczących podatników, podlegających opodatkowaniu obrotów, podstaw opodatkowania i stawek podatków bezpośrednich i pośrednich oraz zwolnień od nich, ale obejmuje także przepisy określające zasady egzekwowania podatków(24).

58. Orzecznictwo Trybunału nie określiło dotąd, czy przepisy proceduralne zawsze stanowią przepisy podatkowe w rozumieniu art. 93 WE lub art. 95 ust. 2 WE, czy tylko w określonych wypadkach.

59. Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału nie daje zatem jednoznacznej podstawy do kwalifikacji prawnej spornych przepisów. Niewątpliwie nie stanowiły one przepisów dotyczących podatników ani też przepisów dotyczących podlegających opodatkowaniu obrotów, podstaw

opodatkowania, stawek podatkowych, czy zwolnień od nich. Wymiana informacji nie dotyczy także bezpośrednio egzekwowania podatków. Natomiast z pewnością mamy do czynienia z przepisami dotyczącymi postępowania w sprawach podatkowych, mającymi wpływ na wymiar i egzekwowanie podatków, ponieważ pomagają w zebraniu koniecznych do tego celu danych.

60. Należy zatem ustalić kryterium umożliwiającej ocenę, w jakich przypadkach takie przepisy proceduralne mogą zostać uznane za przepisy podatkowe w rozumieniu traktatu.

61. Odnosząc się do zaskarżonych aktów, Rada i Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazują, że bardziej skuteczna administracja podatkowa umożliwia konsekwentne stosowanie prawa podatkowego i uzyskania w ten sposób wyższych przychodów podatkowych. Z tego względu przepisy dotyczące wymiany informacji pomiędzy organami administracji mają także wpływ na wpływ podatkowe. Ten argument nie może być jednak decydujący dla uznania danego uregulowania za przepis podatkowy. Zwiększeniu skuteczności administracji podatkowej są używane wiele innych przepisów, które nie stają się przez to przepisami podatkowymi – np. odpowiednia regulacja czasu pracy.

62. Czynnikiem pozwalającym w znacznie większym stopniu na uznanie danych przepisów za przepisy podatkowe jest określony związek przepisów proceduralnych z materialnym prawem podatkowym. Przykładowo, związek taki istnieje pomiędzy przepisami materialnego prawa podatkowego i przepisami dotyczącymi wykonania decyzji podatkowych, ponieważ możliwość przymusowej egzekucji stanowi istotny czynnik mający wpływ na rzeczywiste odprowadzenie podatków, a przez to na dochody fiskusa. W uzasadnieniu przedstawionej powyżej wykładni Trybunał wskazał, że zasady egzekwowania podatków nie mogą zatem być traktowane odrębnie od systemu podatkowego lub systemu opłat, z którym są związane(25).

63. W przypadku zaskarżonych regulacji w rezultacie dwa czynniki są decydujące dla oceny ich powiązania z materialnym prawem podatkowym. Po pierwsze, otwarcie w ramach Wspólnoty posiadających szczególny status administracji podatkowych oraz umożliwienie dostępu do niektórych informacji podatkowych organom podatkowym innych państw członkowskich ma wpływ – z punktu widzenia państwa udzielającego informacji – na suwerenność podatkową tego państwa w sensie prawnoprocesowym. Po drugie, uzyskanie informacji o podatnikach i podlegających opodatkowaniu transakcjach umożliwia państwu uzyskującemu takie informacje prawidłowy wymiar podatku i stanowi tym samym bezpośrednio warunek poboru podatków w tym państwie. Kwestia ta zostanie omówiona poniżej w odniesieniu do poszczególnych przepisów.

B – W przedmiocie przepisów rozporządzenia nr 1798/2003

64. Rozporządzenie nr 1798/2003 zawiera pewne nowe elementy w dziedzinie współpracy państw członkowskich w sprawach podatkowych, które częściowo wykraczają poza dotychczasowy zakres tej współpracy.

65. Zgodnie z art. 5 rozporządzenia organy podatkowe państw członkowskich są obowiązane udzielić informacji w sprawach podatkowych na wniosek organów innych państw członkowskich. Odmowa udzielenia takich informacji może nastąpić jedynie z powodów określonych w art. 40, a mianowicie wówczas, gdy przepisy państwa współpracującego nie pozwalają na uzyskanie lub wykorzystanie takich informacji także dla spraw o zasięgu krajowym (art. 40 ust. 2), gdy nie została zapewniona wzajemność w wymianie właściwych informacji (art. 40 ust. 3), oraz gdy przekazanie informacji nastąpiłoby kosztem ujawnienia pewnych informacji o charakterze poufnym bądź ich rozpowszechnienie spowodowałoby naruszenie porządku publicznego (art. 40 ust. 4).

66. Zgodnie z tym obowiązkiem państwa członkowskie muszą więc przekazywać organom

administracji innych państw członkowskich różnorakie informacje dotyczące istotnych z punktu widzenia podatkowego zdarzeń. Informacje te mają służyć za podstawę opodatkowania we wnioskującym państwie członkowskim.

67. Inną wspomnianą już na wstępie kwestią jest to, że przekazywane informacje objęte są w niektórych państwach członkowskich szczególną ochroną i podlegają przepisom dotyczącym zachowania poufności informacji podatkowych. Co prawda przekazywane informacje objęte są poufnością także w państwie otrzymującym te informacje i podlegają ochronie przewidzianej dla informacji tego typu, jednak rozporządzenie rozszerza krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do takich informacji i tym samym znacząco ingeruje w przepisy krajowe dotyczące informacji podatkowych.

68. Poza wymianą informacji na wniosek, art. 17 rozporządzenia przewiduje możliwość automatycznej wymiany informacji lub ustrukturyzowanej automatycznej wymiany informacji. Tym niemniej, zgodnie z art. 18 rozporządzenia, państwa członkowskie samodzielnie decydują o zakresie, w jakim będą uczestniczyły w takiej wymianie. Zagwarantowanie państwom członkowskim określonej swobody wyboru pozostaje jednak bez wpływu na przedmiot uregulowania, jakim jest wymiana informacji podatkowych. Przystąpienie przez państwo członkowskie do systemu wymiany informacji pociąga za sobą ujawnienie określonych informacji administracji podatkowej innego państwa członkowskiego do wykorzystania dla celów podatkowych w tym państwie. Różnica pomiędzy procedurą wymiany informacji określoną w art. 5 a procedurą określoną w art. 17 polega wyjątkowo na tym, że w oparciu o ten drugi przepis informacje mające określony związek z opodatkowaniem mogą być udzielane także w sposób automatyczny, bez odpowiedniego wniosku w tym zakresie.

69. Artykuł 22 rozporządzenia zobowiązuje państwa członkowskie do utworzenia i prowadzenia centralnej bazy danych zawierającej odpowiednio szeroki zasób informacji istotnych dla poboru podatku VAT. Z jednej strony istnienie bazy danych stanowi warunek wymiany danych drogą elektroniczną, zgodnie z art. 23 rozporządzenia. Z drugiej strony art. 22 nakłada na krajowe administracje podatkowe obowiązki, które wykraczają poza ramy zwykłej współpracy administracyjnej.

70. Przewidziany w art. 23 system uzyskiwania informacji z elektronicznej bazy danych pozwala na przekazywanie informacji mogących mieć istotne znaczenie dla opodatkowania. Mechanizm ten umożliwia bezpośredni dostęp lub przynajmniej automatyczne i niezwłoczne przekazanie informacji dotyczących nadanych przez państwo członkowskie numerów identyfikacyjnych dla potrzeb podatku VAT, a także całościowej wartości wewnątrzwspólnotowych dostaw dokonanych na rzecz określonego podmiotu. Artykuł 24 rozporządzenia umożliwia ponadto, na wskazanych w nim warunkach, bezpośredni dostęp do niektórych innych informacji lub przynajmniej automatyczne i niezwłoczne ich przekazanie drogą elektroniczną. Uzupełnieniem tej regulacji jest art. 27 rozporządzenia określający pozostałe przechowywane i przekazywane organom administracji innych państw informacje, w szczególności imię i nazwisko oraz adres osoby, której został nadany numer identyfikacyjny.

71. Poza wymianą informacji mogących stanowić podstawę opodatkowania i wpływem tej wymiany na zakres tajemnicy skarbowej w państwach członkowskich, rozporządzenie oddziałuje na autonomię krajowych administracji podatkowych także w inny znaczący sposób.

72. Zgodnie z art. 11 rozporządzenia urzędnicy organu wnioskującego, w oparciu o ustalenia dokonane z organem współpracującym, mogą być obecni w urzędach organu państwa członkowskiego, w którym organ współpracujący ma swój siedzibę (art. 11 ust. 1). Ponadto mogą oni być obecni podczas postępowania administracyjnego (art. 11 ust. 2).

73. Owo otwarcie organów podatkowych istotnie zmienia charakter współpracy w sprawach podatkowych. Co prawda dyrektywa 77/799 umożliwiła państwom członkowskim zawieranie porozumień dotyczących obecności urzędników zainteresowanego państwa w państwie udzielającym informacji. Tym niemniej, na co wskazała Komisja w swojej propozycji rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej, ustawodawstwo wiążące państwa członkowskie nie przewidywało takiej możliwości. W praktyce w niemal wszystkich państwach członkowskich urzędnicy innych państw mogli być obecni przy przeprowadzaniu czynności kontrolnych jedynie za zgodą podatnika(26). W niektórych państwach członkowskich udział urzędnika z innego państwa członkowskiego w postępowaniu wyjaśniającym był nawet wyraźnie zabroniony z uwagi na ryzyko z tym problemy natury prawnej(27). Wiadczy to o tym, że możliwość dostępu do organów podatkowych innych państw członkowskich bardzo znacząco wpływa na organizację krajowych administracji podatkowych.

74. Także i te okoliczności należy mieć na uwadze przy ocenie zaskarżonego rozporządzenia w świetle pojęcia „przepisy podatkowe”. W sprawie C-338/01 Trybunał wyraźnie wskazał, że w niektórych państwach członkowskich przepisy dotyczące zapłaty i egzekwowania stanowią przepisy podatkowe(28). Uwzględnienie praktyki państw członkowskich w tym zakresie odpowiada roli państw członkowskich jako gospodarzy traktatów. W przypadku gdy państwa członkowskie przewidują szczególne zasady postępowania w sprawach podatkowych oraz szczególne zasady zachowania poufności w sprawach podatkowych i uważają takie uregulowania za przepisy podatkowe, przemawia to za tym, aby wspólnotowe przepisy proceduralne istotnie ten obszar zmieniające traktować również jako przepisy podatkowe w rozumieniu traktatu WE.

75. Udzielanie informacji oraz otwarcie organów finansowych stanowi tylko jeden aspekt dotyczący państwa współpracującego. Biorąc pod uwagę cel regulacji, o wiele bardziej znaczący jest drugi aspekt, a mianowicie to, że uzyskane na drodze współpracy dane mogą stanowić podstawę opodatkowania w państwach członkowskich takie dane otrzymujących. Rozporządzenie winno umożliwić prawidłowy wymiar podatku i stworzyć administracjom podatkowym konieczne dla tego celu narzędzia.

76. Z powyższego wynika, że uregulowane w rozporządzeniu nr 1798/2003 kwestie proceduralne dotyczą nie tylko ponadgranicznej współpracy administracyjnej, ale odnoszą się także w szczególny sposób do materialnych przepisów podatkowych i nie mogą być traktowane odrębnie od systemu podatkowego.

77. Tytułem uzupełnienia należy wskazać, że art. 29 i 30 rozporządzenia powtarzają obowiązek określony już w art. 26c cz. IV B szóstej dyrektywy VAT dotyczący podatników nieposiadających siedziby na terenie Wspólnoty, świadczących usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, polegający na przekazywaniu w formie elektronicznej niektórych danych, w tym w szczególności składania w ten sposób kwartalnych zeznań podatkowych. W związku z tym obowiązkiem rozporządzenie określa postępowanie dotyczące szczegółów technicznych oraz przekazywanie informacji innym państwom członkowskim. W ten sposób rozporządzenie bezpośrednio dotyczy kwestii związanych z opodatkowaniem. Okoliczności, że wskazana powyżej dziedzina jest już częściowo objęta zakresem regulacji szóstej dyrektywy VAT, nie ma tu znaczenia, albowiem podstawa prawna do przyjęcia danego aktu podlega ustaleniu niezależnie od równoległe obowiązujących przepisów. Ponadto rozporządzenie tym różni się od dyrektywy, że obowiązuje bezpośrednio i w ten sposób nakłada określone obowiązki niezależnie od przyjętych przez państwa członkowskie przepisów implementujących.

78. Rozporządzenie nr 1798/2003 zawiera zatem przepisy dotyczące podatków pośrednich w rozumieniu art. 93 WE.

79. Dyrektywa 2003/93 wprowadza, poza rozszerzeniem zakresu zastosowania dyrektywy 77/799 na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych, niewielkie zmiany przepisów dotyczących poufności, zawartych w tej ostatniej dyrektywie: art. 1 pkt 3 zaskarżonej dyrektywy określa nowe brzmienie art. 7 ust. 1 dyrektywy 77/799. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą wykorzystać uzyskane informacje także do naliczenia innych podatków, danin, oraz opłat, o których mowa w art. 2 dyrektywy Rady z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji budżetowych czy też systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych(29).

80. Ponieważ treść zaskarżonej dyrektywy sprowadza się przede wszystkim do objęcia zakresem zastosowania dyrektywy 77/799 także opodatkowania składek ubezpieczeniowych, należy przy wyborze podstaw przyjęcia tej dyrektywy uwzględnić przepisy dyrektywy 77/799.

81. Dyrektywa 77/799 nie została wprowadzicie zaskarżona i termin do takiego zaskarżenia dawno upłynął. Chociaż dyrektywa 2003/93 rozszerza zakres zastosowania dyrektywy 77/799, to tym niemniej stanowi odrębny, podlegający zaskarżeniu akt prawny, którego zgodnie z prawem należy także od treści tych wszystkich przepisów, których zakres zastosowania został rozszerzony.

82. Zgodnie z art. 1 dyrektywy 77/799 państwa członkowskie udzielają sobie nawzajem wszelkich informacji, które mogą być istotne dla prawidłowego określenia podatków podlegających zakresowi zastosowania tej dyrektywy. Artykuł 2 dyrektywy 77/799 określa postępowanie dotyczące udzielania informacji na wniosek. Artykuł 3 dotyczy postępowania w zakresie regularnej wymiany informacji wskazanych w art. 1 ust. 1. Z kolei art. 4 reguluje postępowanie w sprawie wymiany informacji z urzędu we wskazanych w tym przepisie przypadkach.

83. Podobnie jak rozporządzenie, dyrektywa nakłada obowiązek udzielania informacji. Informacji takiej można odmówić jedynie z przyczyn określonych w art. 8 dyrektywy 77/799, tj. jeżeli uzyskaniu informacji budżet ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna (art. 8 ust. 1), jeżeli udzielenie informacji prowadziłoby do ujawnienia określonych w tym przepisie informacji poufnych lub ich rozpowszechnienie spowodowałoby naruszenie porządku publicznego (art. 8 ust. 2), budżet jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie udzielić informacji tego rodzaju z przyczyn prawnych lub faktycznych (art. 8 ust. 3).

84. Treść dyrektywy pokrywa się zatem z treścią rozporządzenia nr 1798/2003. Nakłada ona zatem obowiązek wymiany informacji, które mogą stanowić podstawę opodatkowania.

85. Uregulowania dyrektywy 77/799 nie sięgają jednak w pewnych kwestiach tak daleko, jak wyżej omówione rozporządzenie, w szczególności obecnie urzędników zainteresowanego państwa członkowskiego w urzędach państwa udzielającego informacji pozostaje w gestii państw członkowskich (art. 6). Tym niemniej, w zakresie udzielania informacji dyrektywa – tak samo jak rozporządzenie nr 1798/2003 – z jednej strony reguluje udzielanie informacji podatkowych, a z drugiej strony tworzy podstawę do prawidłowego wymiaru podatku.

86. Zaskarżona dyrektywa 2003/93 rozszerza system wymiany informacji na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych. Tak samo jak w przypadku rozporządzenia nr 1798/2003, materia uregulowana w zaskarżonej dyrektywie wiąże się ściśle z określeniem podatków, co wskazuje na

związek z materialnym prawem podatkowym. Tym samym zaskarżona dyrektywa zawiera przepisy dotyczące podatków pośrednich.

D – Wnioski

87. W rezultacie oba zaskarżone akty prawne zawierają przepisy podatkowe. Ponieważ rozporządzenie nr 1798/2003 dotyczy podatku VAT, zostało ono zatem prawidłowo przyjęte w oparciu o art. 93 WE. Dyrektywa 2003/93/WE dotyczy opodatkowania składek ubezpieczeniowych i podlega zatem przyjęciu w oparciu o art. 93. Ponadto zmienia ona dyrektywę 77/799, w tym w zakresie wymienionych w dyrektywie 77/799 podatków pośrednich, i mogła w związku z tym zostać przyjęta jednocześnie w oparciu o art. 94 WE. Oba akty prawne zostały w rezultacie oparte na właściwej podstawie prawnej.

88. Skarga Komisji, jako bezzasadna, podlega zatem oddaleniu.

VI – Koszty

89. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja jest w niniejszej sprawie stroną przegrywającą, a Rada złożyła stosowny wniosek, kosztami postępowania należy obciążyć Komisję. Zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu państwa członkowskie uczestniczące w postępowaniu jako interwenienci pokrywają własne koszty.

VII – Wnioski

90. Na podstawie powyższych rozważań proponuję Trybunałowi wydanie następującego rozstrzygnięcia:

- 1) Skarga zostaje oddalona.
- 2) Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami.
- 3) Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republika Portugalska oraz Irlandia pokrywają własne koszty.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 264, str. 1.

3 – Dz.U. L 264, str. 23.

4 – **Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w dziedzinie podatków pośrednich**, Dz.U. L 336, str. 15.

5 – **Dyrektywa Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. zmieniająca dyrektywę Rady 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w obszarze podatków pośrednich**, Dz.U. L 331, str. 8.

6 – **Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania**, Dz.U. L 76, str. 1.

7 – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków bezpośrednich (VAT), Dz.U. L 24, str. 1.

8 – Komisja oparła propozycję tego rozporządzenia na art. 100a traktatu WE (obecnie, po zmianach, art. 95 WE), tym niemniej po zmianie podstawy prawnej tego rozporządzenia przez Radę nie zaskarżyła go.

9 – Rozporządzenie Rady (WE) nr 792/2002 z dnia 7 maja 2002 r. zmieniające tymczasowo rozporządzenie (EWG) nr 218/92 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków bezpośrednich (VAT) w odniesieniu do środków pomocniczych dotyczących wymiany handlowej prowadzonej drogą elektroniczną, Dz.U. L 128, str. 1. Zarówno Komisja, jak i Parlament wniosły skargę o stwierdzenie nieważności tego rozporządzenia, ponieważ w ich opinii zostało ono oparte na nieważniejszej podstawie prawnej (sprawa C-272/02 [Komisja przeciwko Radzie] oraz sprawa C-273/02 [Parlament przeciwko Radzie]). Obie skargi zostały wycofane po zastąpieniu tego rozporządzenia rozporządzeniem nr 1798/2003, którego dotyczy niniejsze postępowanie.

10 – KOM(2001) 294 wersja ostateczna — 2001/0133(COD), Dz.U. C 270 E, str. 87.

11 – KOM(2001) 294 wersja ostateczna — 2001/0134(COD), Dz.U. C 270 E, str. 96.

12 – **Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku**, Dz.U. L 145, str. 1.

13 – Przepis stanowi, że zeznania podatkowe zawierające dane nt. usług świadczonych drogą elektroniczną winny być składane w formie elektronicznej. Przepis ten jest więc treściowo tożsamy z art. 26c ustawy B ust. 5 akapit drugi dyrektywy 77/388 (szósta dyrektywa VAT); zob. wyżej pkt 23.

14 – Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych, Dz.U. L 281, str. 31.

15 – Zobacz m. in. wyroki z dnia 11 czerwca 1991 r. w sprawie C-300/89 Komisja przeciwko Radzie, „Titandioxid”, Rec. str. I-2867, pkt 10; z dnia 4 kwietnia 2000 r. w sprawie C-269/97 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-2257, pkt 43 oraz z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-211/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-8913, pkt 38.

16 – Zobacz motywy od 1 do 3, wskazane powyżej w pkt 8.

17 – Będących przedmiotem dyrektywy 77/799.

18 – Zobacz motyw trzeci, cytowany powyżej w pkt 28.

19 – Zobacz opinię rzecznika generalnego Albera przedstawioną w dniu 9 września 2003 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-4829, pkt 46 i nast.).

20 – Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-4829, pkt 60.

21 – Ibidem, pkt 58.

22 – Ibidem, pkt 63.

23 – Ibidem, pkt 64 i 65.

24 – Ibidem, pkt 67.

25 – Ibidem, pkt 66.

26 – KOM (2001) 294 wersja ostateczna – 2001/0133 (COD); 2001/0134 (COD); str. 9 pkt 4.2.5.

27 – Ibidem.

28 – Wyrok w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, przywołany w przypisie 20, pkt 64.

29 – Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r., Dz.U. L 73, str. 18.