ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTONIO TIZZANO
της 10ης Μαρτίου 2005 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στις 8 Αυγούστου 2003 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε ενώπιον του Δικαστηρίου, δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, μη εφαρμόζοντας πλήρως στο έδαφος του Γιβραλτάρ την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και εμμέσων φόρων [2], όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: «οδηγία 77/799» ή απλώς «οδηγία») [3], παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86.

3 — Η οδηγία 77/799 τροποποιήθηκε, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, με την οδηγία 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί τροποποιήσεως της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109) (στο εξής: οδηγία 79/1070), και με την οδηγία 92/12/ ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 92/12).

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Οι εφαρμοστέες διατάξεις της Συνθήκης*

2. Εν προκειμένω θα πρέπει να υπενθυμίσω κυρίως τα άρθρα της Συνθήκης που αποτελούν, από κοινού ή μεμονωμένα, ανάλογα με την περίπτωση, τη νομική βάση των εφαρμοστέων οδηγιών, και συγκεκριμένα τα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ αντίστοιχα).

3. Το πρώτο από τα παραπάνω άρθρα (που περιλαμβανόταν στο κεφάλαιο «Φορολογικές διατάξεις») πρόβλεπε, με τη μορφή που είχε κατά τον χρόνο της έκδοσης των εν λόγω οδηγιών, ότι «η Επιτροπή εξετάζει κατά ποιον τρόπο οι νομοθεσίες των διαφόρων κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων [...] δύνανται να εναρμονισθούν προς το συμφέρον της κοινής αγοράς.

[...] η Επιτροπή υποβάλλει προτάσεις στο Συμβούλιο, το οποίο αποφασίζει ομοφώνως.» [4].

4. Το δε άρθρο 100 (που περιλαμβανόταν στο κεφάλαιο «Η προσέγγιση των νομοθεσιών») πρόβλεπε ότι «το Συμβούλιο, προτάσει της Επιτροπής, εκδίδει ομοφώνως οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση επί της εγκαθιδρύσεως ή της λειτουργίας της κοινής αγοράς [...]» [5].

5. Νομίζω ότι είναι σκόπιμο να υπενθυμίσω επίσης το άρθρο 100 Α ή μάλλον τη διάταξη που το αντικατέστησε, δηλαδή το άρθρο 95 ΕΚ, του οποίου η ερμηνεία, έστω και αν δεν έχει άμεση σχέση με την παρούσα υπόθεση, μπορεί να παράσχει, όπως θα εκθέσω παρακάτω, χρήσιμες ενδείξεις εν προκειμένω. Το άρθρο αυτό προβλέπει στην παράγραφο 1 ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας εν προκειμένω όχι ομόφωνα αλλά με τη διαδικασία της συναπόφασης, «εκδίδει τα μέτρα σχετικά με την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς». Η παράγραφος 2 του ίδιου αυτού άρθρου διευκρινίζει πάντως ότι «η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές διατάξεις».

B — *Η οδηγία 77/799*

6. Επειδή «η πρακτική φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και ενδέχεται να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού και [...] κατά συνέπεια επηρεάζει την λειτουργία της κοινής αγοράς» [6], το Συμβούλιο εξέδωσε βάσει του άρθρου 100 της Συνθήκης ΕΟΚ την οδηγία 77/799. Σκοπός της οδηγίας αυτής είναι «να ενισχυθεί η συνεργασία μεταξύ φορολογικών υπηρεσιών στο εσωτερικό της Κοινότητος» [7] και στα κράτη μέλη επιβάλλεται η υποχρέωση «να ανταλλάσσουν [...] πληροφορίες για συγκεκριμένες περιπτώσεις» και να ενεργούν «τις αναγκαίες έρευνες για να εξασφαλίζουν τις πληροφορίες αυτές» [8].

7. Ειδικότερα, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής πρόβλεπε, όπως ίσχυε αρχικά, ότι «οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν σύμφωνα με την

4 — Αντίθετα, το ισχύον σήμερα άρθρο 93 ΕΚ προβλέπει τα εξής: «Το Συμβούλιο, με ομόφωνη απόφαση προτάσει της Επιτροπής και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, εκδίδει διατάξεις σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων στο βαθμό κατά τον οποίο η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλιστεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [...]»

5 — Το ίδιο περιεχόμενο έχει το ισχύον σήμερα άρθρο 94 ΕΚ, το οποίο όμως επιβάλλει την υποχρέωση προηγούμενης διαβούλευσης με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και με την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή.

6 — Πρώτη αιτιολογική σκέψη.

7 — Τέταρτη αιτιολογική σκέψη.

8 — Πέμπτη αιτιολογική σκέψη.

παρούσα οδηγία κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας».

8. Η οδηγία 79/1070, που στηριζόταν στα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ, τροποποίησε στη συνέχεια την παραπάνω διάταξη, προσθέτοντας στο πεδίο εφαρμογής της τις πληροφορίες σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)[9]. Μια επιπλέον διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής, ώστε να καλύπτονται και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης που βαρύνουν τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά, καθώς και τα βιομηχανοποιημένα καπνά, πραγματοποιήθηκε με την οδηγία 92/12, που στηρίχτηκε στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ[10].

9. Υπενθυμίζω τέλος ότι τα κράτη μέλη όφειλαν να μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 77/799, όπως ίσχυε αρχικά, το αργότερο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1979. Οι προαναφερθείσες τροποποιήσεις έπρεπε να μεταφερθούν στα εσωτερικά δίκαια μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1981 και την 1η Ιανουαρίου 1993 αντίστοιχα.

Γ — *Διατάξεις σχετικά με το Γιβραλτάρ*

10. Κατόπιν των ανωτέρω πρέπει, για να εξακριβωθεί αν η οδηγία 77/799 έπρεπε να μεταφερθεί στο δίκαιο του Γιβραλτάρ, να διασαφηνιστεί προηγουμένως κατά πόσον το κοινοτικό δίκαιο έχει εφαρμογή στο έδαφος αυτό.

11. Το Γιβραλτάρ παραχωρήθηκε από τον Βασιλιά της Ισπανίας στο Βρετανικό Στέμμα δυνάμει του άρθρου X της Συνθήκης της Ουτρέχτης του 1713 και από το 1830 αποτελεί Crown Colony (British Overseas Territory) [αποικία του Στέμματος (βρετανικό υπερπόντιο έδαφος)]. Η πόλη διέπεται, ως γνωστόν, από την Gibraltar Constitution Order 1969, στο προοίμιο της οποίας ορίζεται ως «part of Her Majesty's dominions» [«τμήμα των κτήσεων της Αυτής Μεγαλειότητας»]. Κατόπιν της μεταβιβάσεως σημαντικών εξουσιών αυτοδιοίκησης σε τοπικά όργανα που εκλέγονται με δημοκρατικές διαδικασίες εντός της αποικίας, στο Στέμμα απομένουν μόνο οι αρμοδιότητες στους τομείς των εξωτερικών σχέσεων, της άμυνας και της δημόσιας ασφάλειας.

12. Το άρθρο 299, το οποίο ορίζει το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της Συνθήκης, προβλέπει στην παράγραφο 4 ότι «οι διατάξεις της παρούσας Συνθήκης εφαρμόζονται στα ευρωπαϊκά εδάφη για τις εξωτερικές σχέσεις των οποίων υπεύθυνο είναι ένα κράτος μέλος». Επομένως, το Γιβραλτάρ υπόκειται καταρχήν στο κοινοτικό δίκαιο.

13. Εντούτοις, από την αρχή αυτή προβλέπονται ορισμένες παρεκκλίσεις, λόγω του ιδιαίτερου καθεστώτος του εν λόγω εδάφους. Αναφέρομαι συγκεκριμένα στο άρθρο 28 της Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως και των προσαρμογών των Συνθηκών, η οποία αποτελεί μέρος των Πράξεων περί προσχω-

9 — Άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της οδηγίας 79/1070 (βλ. την υποσημείωση 3).

10 — Άρθρο 30, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της οδηγίας 92/12 (βλ. την υποσημείωση 3).

ρήσεως του Βασιλείου της Δανίας, της Ιρλανδίας, της Νορβηγίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (στο εξής: «Πράξη Προσχώρησης του 1972» ή απλώς «Πράξη Προσχώρησης») [11].

14. Η διάταξη αυτή προβλέπει, ως γνωστόν, τα εξής:

«Οι πράξεις των οργάνων της Κοινότητος οι σχετικές με τα προϊόντα του παραρτήματος ΙΙ της Συνθήκης ΕΟΚ και με τα προϊόντα τα οποία κατά την εισαγωγή τους στην Κοινότητα υπόκεινται σε ειδική ρύθμιση συνεπεία της εφαρμογής της κοινής γεωργικής πολιτικής, *καθώς επίσης και οι πράξεις οι σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών* δεν εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ, εκτός αν το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής, ορίσει άλλως» [12].

15. Επιπλέον, δυνάμει των άρθρων 29 και 30 της Πράξης Προσχώρησης, σε συνδυασμό με τα παραρτήματα Ι και ΙΙ της Πράξης αυτής, το Γιβραλτάρ δεν περιλαμβάνεται στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος και συνεπώς θεωρείται ως τρίτη χώρα, όσον αφορά την εισαγωγή και την εξαγωγή των εμπορευμάτων.

11 — ΕΕ (μόνο σε ξενόγλωσσες εκδόσεις) 1972, L 73, σ. 1.

12 — Η υπογράμμιση δική μου.

III — Περιστατικά και διαδικασία

16. Στις 7 Απριλίου 1997 η Επιτροπή, επειδή το Ηνωμένο Βασίλειο δεν της είχε κοινοποιήσει τα μέτρα εφαρμογής της οδηγίας 77/799 στο έδαφος του Γιβραλτάρ, απέστειλε στην κυβέρνηση του κράτους αυτού έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο της ζήτησε να την ενημερώσει για το θέμα αυτό.

17. Με έγγραφα της 6ης Ιουνίου και της 7ης Οκτωβρίου 1997 το Ηνωμένο Βασίλειο πληροφόρησε την Επιτροπή ότι είχε θεσπίσει τις αναγκαίες διατάξεις για να διασφαλίσει την εφαρμογή στο Γιβραλτάρ της οδηγίας 77/799 από την 1η Οκτωβρίου 1997, όσον αφορά τους άμεσους φόρους. Αντίθετα, για τον ΦΠΑ και για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης δεν υπήρχε, κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, καμία τέτοια υποχρέωση.

18. Μετά από την απάντηση αυτή η Επιτροπή απέστειλε στις 18 Ιουλίου 2001 συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο επισήμανε ότι η εφαρμογή της οδηγίας 77/799 έπρεπε, αντίθετα, να επεκταθεί στο Γιβραλτάρ ακόμη και ως προς τον ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

19. Στις 13 Νοεμβρίου 2001 το Ηνωμένο Βασίλειο αντέκρουσε την αξίωση αυτή με το επιχείρημα ότι η οδηγία δεν έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, διότι ανήκειστην κατηγορία

των «διατάξεων για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων» κατά την έννοια του άρθρου 93 ΕΚ, οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ.

20. Αντίθετα, η Επιτροπή, κρίνοντας ότι η οδηγία 77/799 δεν εναρμονίζει τις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες, ενέμεινε στην άποψή της και έτσι απέστειλε στις 26 Ιουνίου 2002 αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία έταξε στο Ηνωμένο Βασίλειο δίμηνη προθεσμία για τη θέσπιση των αναγκαίων μέτρων.

21. Το Ηνωμένο Βασίλειο, αφού με έγγραφο της 15ης Αυγούστου 2002 ζήτησε δίμηνη παράταση της προθεσμίας αυτής, διατύπωσε στις 13 Σεπτεμβρίου 2002 την απάντησή του, με την οποία ουσιαστικά επαναλάμβανε τα επιχειρήματα που είχε ήδη προβάλει.

22. Η Επιτροπή, κρίνοντας ότι τα επιχειρήματα αυτά δεν ήταν πειστικά, άσκησε την παρούσα προσφυγή.

23. Το Δικαστήριο, με διάταξη του Προέδρου του της 4ης Δεκεμβρίου 2003, επέτρεψε στο Βασίλειο της Ισπανίας (στο εξής: Ισπανία), σύμφωνα με το άρθρο 93, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, να παρέμβει στην παρούσα δίκη υπέρ της Επιτροπής.

24. Το Δικαστήριο, επειδή κανείς από τους διαδίκους δεν ζήτησε να ακουστεί, αποφάσισε, σύμφωνα με το άρθρο 44α του Κανονισμού Διαδικασίας, να προχωρήσει στην έκδοση της απόφασής του χωρίς να διεξαχθεί προφορική διαδικασία.

IV — Η άποψή μου επί της υποθέσεως

25. Όπως ανέφερα ήδη, η Επιτροπή κατηγορεί το Ηνωμένο Βασίλειο ότι εφαρμόζει την οδηγία 77/799 στο Γιβραλτάρ μόνο όσον αφορά τους άμεσους φόρους, ενώ έπρεπε να την εφαρμόζει και για τον ΦΠΑ και για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

26. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι, κατά το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, το Γιβραλτάρ εξαιρείται από την εφαρμογή των «πράξεων σχετικά με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών» και μάλιστα είναι διατεθειμένη να δεχτεί στην παρούσα διαδικασία ότι οι κοινοτικές διατάξεις για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης δεν αφορούν το Γιβραλτάρ, το οποίο δεν αποτελεί τμήμα του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους.

27. Η οδηγία όμως δεν προβλέπει, κατά την Επιτροπή, καμία εναρμόνιση των νομοθεσιών για τους φόρους κύκλου εργασιών ή για

τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης. Σκοπός της οδηγίας αντίθετα είναι, σύμφωνα με το προοίμιό της, απλώς η συνεργασία των κρατών μελών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής και προς τον σκοπό αυτό προβλέπει συνεπώς μόνο την καθιέρωση ενός συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών.

28. Αυτό επιβεβαιώνεται, κατά την Επιτροπή, από το γεγονός ότι το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών καθιερώθηκε αρχικά μόνο για τους άμεσους φόρους, οι οποίοι δεν έχουν εναρμονιστεί σε κοινοτικό επίπεδο. Οι οδηγίες 79/1070 και 92/12 διεύρυναν απλώς το πεδίο εφαρμογής της συνεργασίας, ώστε να καλυφθούν ο ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης αντίστοιχα, χωρίς όμως να μεταβάλουν τον σκοπό της και χωρίς συνεπώς να επηρεάσουν τις ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών. Πράγματι, ακόμη και μετά τις τροποποιήσεις αυτές, η οδηγία 77/799 δεν επηρέασε ούτε τους φορολογικούς συντελεστές, τη βάση μέτρησης ή τα άλλα στοιχεία των εθνικών φορολογικών συστημάτων ούτε τα συστήματα επιβολής ή είσπραξης των εν λόγω φόρων.

29. Εξάλλου, συνεχίζει η Επιτροπή, η εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τον ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης αποτελεί αυτοτελή και τελείως διαφορετικό στόχο έναντι του στόχου της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής μέσω της συνεργασίας των αρμόδιων εθνικών αρχών. Κατά συνέπεια, η εξαίρεση που ισχύει υπέρ του Γιβραλτάρ ως προς τις κοινοτικές διατάξεις με τις οποίες επιδιώκεται η επίτευξη του πρώτου στόχου δεν ισχύει ως προς τις διατάξεις με τις οποίες επιδιώκεται η επίτευξη του δεύτερου.

30. Η Επιτροπή προσθέτει ότι, αν και ο ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης δεν αφορούν το Γιβραλτάρ, οι πληροφορίες που μπορούν να παρέχουν οι φορολογικές αρχές του θα μπορούσαν να είναι εξαιρετικά χρήσιμες για την ορθή βεβαίωση των φόρων αυτών σε άλλα τμήματα της Κοινότητας. Εξάλλου, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, οι πληροφορίες θα κυκλοφορούσαν προς μία μόνο κατεύθυνση, δηλαδή από το Γιβραλτάρ προς τις άλλες περιοχές της Κοινότητας στις οποίες επιβάλλονται οι εν λόγω φόροι. Επομένως, αν υποτεθεί ότι η συνεργασία θα οδηγούσε σε κάποια εναρμόνιση, η εναρμόνιση αυτή θα πραγματοποιούνταν μόνο μεταξύ των αποδεκτών των πληροφοριών, άρα δεν θα αφορούσε το Γιβραλτάρ.

31. Η Επιτροπή ισχυρίζεται τέλος ότι η εφαρμογή του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών στο Γιβραλτάρ θα μπορούσε, «στην έσχατη των περιπτώσεων», να αιτιολογηθεί με βάση την υποχρέωση συνεργασίας που προβλέπει το άρθρο 10 ΕΚ.

32. Το Βασίλειο της Ισπανίας, παρεμβαίνον, αναπτύσσει επιχειρήματα παρόμοια με αυτά που διατυπώνει η Επιτροπή και τονίζει ειδικότερα ότι, κατά την ερμηνεία των παρεκκλίσεων που προβλέπονται για το Γιβραλτάρ, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη

ότι το καθεστώς του εδάφους αυτού καθορίστηκε σε συγκεκριμένο χρόνο στο παρελθόν, κατά τον οποίο ο βαθμός ολοκλήρωσης των οικονομικών συστημάτων των κρατών μελών υπολειπόταν του σημερινού. Στη συνέχεια η Ισπανία διευκρινίζει ότι, αντίθετα από το Ηνωμένο Βασίλειο, η ίδια έχει εφαρμόσει πλήρως την οδηγία 77/799, ακόμη και στα εδάφη της εκείνα στα οποία δεν επιβάλλονται οι εν λόγω έμμεσοι φόροι.

33. Στις αιτιάσεις αυτές το Ηνωμένο Βασίλειο αντιτάσσει ορισμένα επιχειρήματα που θεωρώ πειστικότερα, πράγμα που ελπίζω να αποδείξω με την παρακάτω ανάλυση.

34. Πιστεύω ότι πρέπει ευθύς εξαρχής να ξεκαθαρίσουμε με τα επιχειρήματα που είτε δεν έχουν νομικό χαρακτήρα είτε δεν αφορούν άμεσα το συγκεκριμένο ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω.

35. Καταρχάς θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι το ζήτημα αυτό αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής στο έδαφος του Γιβραλτάρ των κοινοτικών κανόνων που διέπουν τον ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης. Το ζήτημα πρέπει επομένως να εξεταστεί, όπως ορθά τονίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, εντός του συγκεκριμένου πλαισίου του, δηλαδή πρέπει να προσδιοριστεί η έκταση των παρεκκλίσεων που προβλέπει η Πράξη Προσχώρησης, χωρίς η εκτίμηση αυτή να επηρεαστεί κατά οποιονδήποτε τρόπο από τη χρησιμότητα που θα μπορούσε να έχει για τα κράτη μέλη η εφαρμογή στο έδαφος αυτό του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών που καθιέρωσε η οδηγία.

36. Εξάλλου, θα ήθελα να εκφράσω σοβαρές αμφιβολίες ως προς τη λυσιτέλεια εν προκειμένω του άρθρου 10 ΕΚ, το οποίο όμως επικαλέστηκε η Επιτροπή. Η διάταξη αυτή, καθόσον ενδιαφέρει εν προκειμένω, προβλέπει, ως γνωστόν, τα εξής: «Τα κράτη μέλη λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο κατάλληλο να εξασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από την παρούσα Συνθήκη ή προκύπτουν από πράξεις των οργάνων της Κοινότητας. Διευκολύνουν την Κοινότητα στην εκτέλεση της αποστολής της.»

37. Δεν βλέπω πάντως ποια σημασία θα μπορούσε να έχει εν προκειμένω η διάταξη αυτή. Πράγματι, δεν μπορεί να συμβαίνει παρά το ένα από τα δύο: ή το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών που καθιερώνει η υπό εξέταση οδηγία για τους έμμεσους φόρους δεν καλύπτεται από τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται υπέρ του Γιβραλτάρ, οπότε το Ηνωμένο Βασίλειο έχει, δυνάμει του άρθρου 249 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 299, παράγραφος 4, ΕΚ, την υποχρέωση να μεταφέρει πλήρως την οδηγία στο έδαφος αυτό, χωρίς να χρειάζεται η επιπλέον επίκληση του άρθρου 10 ΕΚ, ή το σύστημα αυτό εμπίπτει στις εν λόγω παρεκκλίσεις, οπότε δεν συντρέχουν καν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

38. Το πρώτο ζήτημα που πρέπει να εξεταστεί για να ληφθεί απόφαση στην παρούσα υπόθεση είναι επομένως αν η οδηγία 77/799, καθόσον αφορά τον ΦΠΑ, είναι υποχρεωτικό να εφαρμόζεται στο Γιβραλτάρ ή πρέπει να περιληφθεί στην κατηγορία των «πράξεων σχετικά με την εναρμόνιση των νομο-

θεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών», οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, δεν έχουν εφαρμογή στο έδαφος αυτό.

39. Πιστεύω ότι υπάρχουν πολλά επιχειρήματα που συνηγορούν υπέρ της δεύτερης από τις διαζευκτικές αυτές λύσεις.

40. Πρώτον, θα ήθελα να υπενθυμίσω ότι η οδηγία 77/799 στηριζόταν στο προϊσχύσαν άρθρο 100 της Συνθήκης ΕΟΚ (βλ. παραπάνω το σημείο 4), το οποίο επέτρεπε την έκδοση «οδηγιών για την *προσέγγιση* των [εθνικών] διατάξεων, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση επί της εγκαθιδρύσεως ή της λειτουργίας της κοινής αγοράς» [13]. Στη συνέχεια ο κοινοτικός νομοθέτης, όταν αποφάσισε να περιλάβει και τον ΦΠΑ στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών που προβλεπόταν αρχικά από την οδηγία αυτή μόνο για τους άμεσους φόρους, στήριξε την πράξη που εξέδωσε (δηλαδή την οδηγία 79/1070) στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο πρόβλεπε τότε ότι «η Επιτροπή εξετάζει κατά ποιον τρόπο οι νομοθεσίες των διαφόρων κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων δύνανται να *εναρμονισθούν*» και υποβάλλει συναφώς προτάσεις στο Συμβούλιο [14].

41. Η επιλογή αυτών των νομικών βάσεων αποτελεί, κατά τη γνώμημου, σημαντική ένδειξη για το ότι η ανταλλαγή πληροφοριών συνιστά, τόσο για τους άμεσους όσο και για τους έμμεσους φόρους, μια μορφή εναρμόνισης ή προσέγγισης των εφαρμοστέων εθνικών νομοθεσιών.

42. Θα ήθελα πάντως να παρατηρήσω ότι, όπως άλλωστε επισήμανε και το Ηνωμένο Βασίλειο, η ανταλλαγή πληροφοριών δεν συνιστά αυτοσκοπό, αλλά ένα μέσο για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εθνικών φορολογικών συστημάτων και, επομένως, της δυνατότητας είσπραξης των πράγματι οφειλόμενων φόρων.

43. Νομίζω ότι τα παραπάνω επιβεβαιώνονται από την έκτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 77/799, κατά την οποία «τα κράτη μέλη οφείλουν να ανταλλάσσουν [...] κάθε πληροφορία που φαίνεται χρήσιμη για *τον ορθό προσδιορισμό* των φόρων εισοδήματος και περιουσίας», καθώς και από την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 79/1070, κατά την οποία η συνεργασία πρέπει να επεκταθεί στον τομέα των έμμεσων φόρων, «προκειμένου να εξασφαλισθούν *ο σωστός προσδιορισμός και η ορθή είσπραξη* των τελευταίων αυτών» [15].

44. Ανεξάρτητα δηλαδή από το αν πρόκειται για άμεσους φόρους, των οποίων τα συστατικά στοιχεία δεν αποτελούν αντικείμενο κοινοτικής ρύθμισης, ή για ΦΠΑ,

13 — Η υπογράμμιση δική μου.
14 — Η υπογράμμιση δική μου.
15 — Η υπογράμμιση δική μου.

του οποίου τα συστατικά στοιχεία είναι, αντίθετα, εναρμονισμένα [16], φρονώ ότι η καθιέρωση ενός συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών αποτελεί οπωσδήποτε στοιχείο εναρμόνισης, διότι αποσκοπεί στην καθιέρωση ομοιόμορφων κανόνων για τη βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων, είτε άμεσων είτε έμμεσων, ώστε οι κανόνες αυτοί να καταστούν αποτελεσματικότεροι.

45. Εξάλλου, το ότι τα μέτρα εναρμόνισης ενδέχεται να αφορούν ακόμη και μέτρα που δεν επηρεάζουν τα συστατικά στοιχεία φόρου επιβεβαιώνεται επίσης, κατά την άποψή μου, από μια πρόσφατη απόφαση του Δικαστηρίου σε δίκη που διεξήχθη μεταξύ της Επιτροπής και του Συμβουλίου [17].

46. Αντικείμενο της διαφοράς στην υπόθεση εκείνη ήταν η επιλογή της νομικής βάσης για την οδηγία 2001/44/ΕΚ του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001, που τροποποιεί την οδηγία 76/308/ΕΟΚ για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων, καθώς και από γεωργικές εισφορές και τελωνειακούς δασμούς και από τον φόρο προστιθέμενης αξίας και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (στο εξής: οδηγία 2001/44) [18].

47. Η άποψη της Επιτροπής ήταν ότι κακώς το Συμβούλιο είχε εκδώσει την οδηγία με βάση τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ, ενώ η ορθή νομική βάση θα ήταν το άρθρο 95 ΕΚ (βλ. παραπάνω τα σημεία 3 έως 5).

48. Όπως υπενθύμισα παραπάνω, τόσο το άρθρο 93 όσο και το άρθρο 94 επιτρέπουν στο Συμβούλιο να θεσπίζει, με ομοφωνία, μέτρα για την εναρμόνιση των εθνικών διατάξεων (το πρώτο σε σχέση με τις «νομοθεσίες περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων», το δεύτερο σε σχέση με τις «νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση επί της εγκαθιδρύσεως ή της λειτουργίας της κοινής αγοράς»). Το άρθρο 95 ΕΚ καθιερώνει αντίθετα, με την παράγραφο 1, τη διαδικασία συναπόφασης για την έκδοση των «μέτρων σχετικά με την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς». Η παράγραφος 2 του ίδιου αυτού άρθρου διευκρινίζει πάντως ότι «η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές διατάξεις».

49. Στην προπαρατεθείσα παραπάνω υπόθεση η Επιτροπή υποστήριζε πάντως, προκειμένου να αποφύγει την εφαρμογή της εξαίρεσης αυτής, ότι η οδηγία 2001/44 δεν αφορούσε «φορολογικές διατάξεις». Κατά την Επιτροπή, ο λόγος ήταν ότι η έννοια αυτή καλύπτει μόνον τις ουσιαστικές διατά-

16 — Βλ. την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

17 — Απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-338/01 (Συλλογή 2004, σ. I-4829).

18 — ΕΕ L 175, σ. 17.

ξεις που αφορούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, τις φορολογητέες πράξεις, τη βάση επιβολής του φόρου, τους συντελεστές και τις απαλλαγές καθώς και τις σχετικές με την είσπραξη των φόρων μεθόδους. Η οδηγία όμως δεν αφορούσε τα στοιχεία αυτά και επομένως, κατά την Επιτροπή πάντα, δεν συνεπαγόταν καμία εναρμόνιση ή προσέγγιση του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου των κρατών μελών.

50. Το Δικαστήριο, με την απόφαση που εξέδωσε στην παραπάνω υπόθεση, απέρριψε την άποψη της Επιτροπής και αναγνώρισε την ορθότητα της εκ μέρους του Συμβουλίου επιλογής των άρθρων 93 ΕΚ και 94 ΕΚ ως νομικής βάσης για την οδηγία 2001/44.

51. Με δεδομένο δηλαδή ότι η Συνθήκη δεν παρέχει καμία ένδειξη σχετικά με την ερμηνεία της έκφρασης «φορολογικές διατάξεις», το Δικαστήριο κατέστησε σαφές ότι η έκφραση αυτή, «λόγω του γενικού χαρακτήρα της, καλύπτει όχι μόνον όλους τους τομείς της φορολογίας, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ των σχετικών τύπων φόρου ή των άλλων οικείων επιβαρύνσεων, αλλά και όλες τις πτυχές του θέματος αυτού, ασχέτως του αν πρόκειται για ουσιαστικούς ή διαδικαστικούς κανόνες» [19].

52. Επιπλέον, το Δικαστήριο διευκρίνισε επίσης ότι «ο συγκεκριμένος τρόπος εισπράξεως των οποιασδήποτε φύσεως φορολογικών επιβαρύνσεων δεν μπορεί να διαχωριστεί από το σύστημα επιβολής φόρων ή λοιπών σχετικών επιβαρύνσεων με το οποίο αυτές συνδέονται» [20] και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «η έκφραση "φορολογικές διατάξεις" του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει όχι μόνον τις διατάξεις που προσδιορίζουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, τις φορολογητέες πράξεις, τη βάση επιβολής του φόρου, τους συντελεστές και τις απαλλαγές από αμέσους και εμμέσους φόρους, αλλά και τις διατάξεις τις σχετικές με τον τρόπο εισπράξεως αυτών» [21].

53. Από τα παραπάνω συνάγεται επομένως ότι ένα σύστημα συνεργασίας που αποσκοπεί στη διευκόλυνση της είσπραξης των φορολογικών απαιτήσεων που έχουν γεννηθεί σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να ανήκει στην κατηγορία των μέτρων εναρμόνισης των προαναφερθεισών νομοθεσιών, για τις οποίες ακριβώς κάνει λόγο το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Είναι δε προφανές ότι το συμπέρασμα αυτό δεν μπορεί να μην ισχύει εν προκειμένω και για το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον ΦΠΑ που προβλέπει η οδηγία 77/799.

54. Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού επιβεβαιώνεται τέλος από τον κανονισμό (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 [22]. Πράγματι, η τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού αυτού προβλέπει ότι «*τα μέτρα φορολογικής εναρμόνισης*

19 — Προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Συμβουλίου, σκέψη 63.

20 — Όπ.π., σκέψη 66.

21 — Όπ.π., σκέψη 67.

22 — ΕΕ L 264, σ. 1.

για τη συμπλήρωση της εσωτερικής αγοράς θα πρέπει [...] να περιλαμβάνουν την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με το οποίο οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή και να συνεργάζονται με την Επιτροπή, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών [...]» [23].

55. Αφού επομένως οι ανταλλαγές πληροφοριών αποτελούν και αυτές μια μορφή εναρμόνισης/προσέγγισης των εφαρμοστέων εθνικών νομοθεσιών, νομίζω ότι είναι θεμιτή η αξίωση του Ηνωμένου Βασιλείου να εφαρμοστεί στην παρούσα περίπτωση η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης (βλ. παραπάνω τα σημεία 13 και 14), δεδομένου ότι πρόκειται ακριβώς για «πράξεις σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών».

56. Όσον αφορά δε το γεγονός ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν πρόβαλε την ίδια αξίωση σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών ως προς τους άμεσους φόρους, νομίζω ότι η εξήγηση είναι προφανέστατη. Η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης δεν καλύπτει τους φόρους αυτούς και επομένως η επίκλησή της σε σχέση με τους φόρους αυτούς δεν θα είχε νομικό έρεισμα.

23 — Η υπογράμμιση δική μου.

57. Κατόπιν των ανωτέρω, φρονώ συνεπώς ότι η παρέκκλιση που προβλέπει το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να μην εφαρμόζει στο έδαφος του Γιβραλτάρ, όσον αφορά τον ΦΠΑ, το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπει η οδηγία 77/799.

58. Μετά από αυτή τη διευκρίνιση, απομένει να εξακριβωθεί αν είναι δυνατή η συναγωγή του ίδιου συμπεράσματος όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών σχετικά με τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

59. Συναφώς πρέπει να ληφθεί ως αφετηρία η αρχή την οποία δέχεται και η ίδια η Επιτροπή, τουλάχιστον σε σχέση με την παρούσα υπόθεση, δηλαδή ότι οι εναρμονισμένες διατάξεις για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, διότι το Γιβραλτάρ δεν αποτελεί μέρος του κοινοτικού τελωνειακού εδάφους.

60. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι «ο αποκλεισμός του Γιβραλτάρ από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας συνεπάγεται ότι δεν τυγχάνουν επ' αυτού εφαρμογής ούτε οι κανόνες της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων ούτε οι κανόνες του παραγώγου κοινοτικού δικαίου που σκοπούν, ως προς την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμά-

των, να διασφαλίσουν την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών μελών, σύμφωνα με τα άρθρα 94 ΕΚ και 95 ΕΚ» [24].

61. Κατά τη γνώμη μου, ο ίδιος συλλογισμός πρέπει να ισχύσει, όπως τονίζει το Ηνωμένο Βασίλειο, για τις κοινοτικές εκείνες διατάξεις που στηρίζονται στο άρθρο 93 ΕΚ (ή στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ, που ίσχυε πριν από αυτό) και αποσκοπούν στην εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών «περί των [...] ειδικών φόρων καταναλώσεως» (όπως είναι οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης), ώστε να μην εξακολουθήσουν να υφίστανται στα κράτη μέλη διαφορετικές ρυθμίσεις που θα μπορούσαν να εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων.

62. Αυτό ακριβώς συμβαίνει με την οδηγία 92/12, η οποία εκδόθηκε πράγματι, όπως προκύπτει από την πρώτη και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της, προκειμένου «το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης [...] να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη», ώστε «να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς», οι οποίες «προϋποθέτουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, περιλαμβανομένων και εκείνων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης».

63. Η οδηγία 92/12, προβαίνοντας στην εναρμόνιση αυτή, διεύρυνε, μεταξύ άλλων, το πεδίο εφαρμογής του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών που πρόβλεπε η οδηγία 77/799, ώστε να καλύπτονται πλέον και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης.

64. Επιπλέον, θεωρώ ότι, όπως ακριβώς είδαμε παραπάνω σε σχέση με τον ΦΠΑ, η διάκριση που επιχειρεί η Επιτροπή μεταξύ των μέτρων τα οποία εναρμονίζουν τα συστατικά στοιχεία των έμμεσων φόρων κατανάλωσης —και τα οποία επομένως δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ— και των μέτρων τα οποία προβλέπουν απλώς ένα σύστημα συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών —και τα οποία επομένως έχουν εφαρμογή στο εν λόγω έδαφος, διότι δεν αποτελούν διατάξεις εναρμόνισης— δεν είναι βάσιμη ούτε σε σχέση με τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

65. Συγκεκριμένα, ο συλλογισμός που ανέπτυξα παραπάνω σε σχέση με τον ΦΠΑ (βλ. παραπάνω τα σημεία 40 επ.) θα μπορούσε να εφαρμοστεί, mutatis mutandis, σε σχέση με τους φόρους αυτούς και να γίνει επομένως δεκτή μια ερμηνεία της έννοιας των μέτρων «εναρμόνισης των νομοθεσιών περί των [...] ειδικών φόρων καταναλώσεως» (όπως είναι οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης) που να καλύπτει και τα μέτρα που αφορούν το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών.

66. Από τα παραπάνω συνάγω ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν ήταν υποχρεωμένο να διασφαλίσει την εφαρμογή στο έδαφος του Γιβραλτάρ του συστήματος ανταλλαγής

24 — Απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-30/01, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2003, σ. I-9481, σκέψη 59).

πληροφοριών που προβλέπει η οδηγία 77/799 ούτε σε σχέση με τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

67. Κατόπιν των σκέψεων που ανέπτυξα ανωτέρω, προτείνω επομένως την απόρριψη της προσφυγής της Επιτροπής.

V — Επί των δικαστικών εξόδων

68. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας και λαμβανομένου υπόψη του συμπεράσματός μου ότι η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί, φρονώ ότι η Επιτροπή πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα του Ηνωμένου Βασιλείου. Αντίθετα, η Ισπανία πρέπει να φέρει τα έξοδά της, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, του ίδιου κανονισμού.

VI — Πρόταση

69. Κατόπιν των σκέψεων που εξέθεσα ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφασίσει ως εξής:

«1) Η προσφυγή απορρίπτεται.

2) Η Επιτροπή καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα.

3) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα έξοδά του.»