ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIO TICANO [*ANTONIO TIZZANO*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 10. martā [1]

I — Ievads

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

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Atbilstošie Līguma noteikumi*

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

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

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — OV L 336, 15. lpp.

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

Komisija iesniedz priekšlikumus Padomei, kas pieņem lēmumu ar vienprātīgu balsojumu [..]" [4].

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

5. Visbeidzot, manuprāt, būtu jāmin 100.a pants vai drīzāk norma, ar ko tas tika aizstāts, proti, EKL 95. pants, kura interpretācija, lai arī nav tieši saistīta ar šo lietu, varētu sniegt noderīgus norādījumus šajā jautājumā, kā to redzēsim turpmāk. Minētās normas 1. punktā ir noteikts, ka šajā gadījumā Padome nevis ar vienprātīgu balsojumu, bet gan koplēmuma procedūrā "paredz pasākumus, lai tuvinātu dalībvalstu normatīvos vai administratīvos aktus, kuri attiecas uz iekšējā tirgus izveidi un darbību". Tomēr tā paša panta 2. punktā ir noteikts, ka "1. punktu nepiemēro noteikumiem par nodokļiem".

B — *Direktīva 77/799*

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

7. It īpaši Direktīvas 77/799 1. panta 1. punktā tā sākotnējā redakcijā bija noteikts, ka "saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainās ar

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

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

6 — Pirmais apsvērums.

7 — Ceturtais apsvērums.

8 — Piektais apsvērums.

jebkuru informāciju, kas tām var būt nederīga, lai pareizi novērtētu ienākuma nodokli".

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

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

C — *Noteikumi par Gibraltāru*

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

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

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

13. Tomēr, ņemot vērā minētās teritorijas īpašo statusu, šim principam ir paredzēti izņēmumi. Atsaucos, protams, uz dokumentos par Dānijas Karalistes, Īrijas, Norvēģijas Karalistes un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanos Eiropas Kopienām ietilpstošā Akta par pievienošanās

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

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

nosacījumiem un par pielāgojumiem Līgumos (turpmāk tekstā — "1972. gada Pievienošanās akts" vai "Pievienošanās akts") [11] 28. pantu.

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

"Kopienu iestāžu tiesību akti, kuros paredzēti EEK līguma II pielikumā norādītie produkti un produkti, kas, tos importējot Kopienā, kopējās lauksaimniecības politikas īstenošanas rezultātā ir pakļauti īpašam tiesiskajam regulējumam, kā arī *tiesību akti jautājumā par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu apgrozījuma nodokļa jomā* netiek piemēroti attiecībā uz Gibraltāru, ja vien Padome, pieņemot vienprātīgu lēmumu pēc Komisijas priekšlikuma, nenolemj citādi." [12]

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

11 — OV L 73, 1. lpp.
12 — Mans izcēlums.

III — Fakti un tiesvedība

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

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

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

19. 2001. gada 13. novembrī Apvienotā Karaliste šo pretenziju apstrīdēja, iebilstot, ka Direktīva neesot piemērojama attiecībā uz Gibraltāru, jo tā esot daļa no "noteikumiem

par tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem" EKL 93. panta noteikumu izpratnē, kas saskaņā ar Pievienošanās akta 28. pantu tieši neesot piemērojami attiecībā uz Gibraltāru.

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

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

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

23. Ar [Tiesas] priekšsēdētāja 2003. gada 4. decembra rīkojumu saskaņā ar Tiesas Reglamenta 93. panta 1. punktu Tiesa atļāva Spānijas Karalistei (turpmāk tekstā — "Spānija") iestāties lietā, atbalstot Komisijas prasījumus.

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

IV — Juridiskais vērtējums

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

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

27. Tomēr Komisija uzskata, ka Direktīvā netiekot paredzēta nekāda tiesību aktu saskaņošana nedz saistībā ar apgrozījuma

nodokli, nedz saistībā ar akcīzes nodokli. Gluži pretēji, saskaņā ar tās apsvērumos norādīto mērķi, Direktīva esot vērsta uz to, lai nodrošinātu dalībvalstu sadarbību, apkarojot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanu, un tādēļ tajā vienīgi esot paredzēts ieviest sistēmu informācijas apmaiņai starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm.

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

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

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

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

32. Izvirzīdama jau Komisijas izvirzītajiem argumentiem līdzīgus argumentus, Spānijas Karaliste, kas ir iestājusies šajā lietā, papildus jo īpaši uzsver to, ka, interpretējot uz Gibraltāru attiecināmos izņēmumus, esot jāņem vērā, ka šīs teritorijas statuss tika noteikts laikā, kad dalībvalstu tautsaimniecību iekārtas nebija tik lielā mērā integrētas kā

pašreiz. Spānija turklāt piebilst, ka, atšķirībā no Apvienotās Karalistes, tā esot pilnībā transponējusi Direktīvu 77/799 pat attiecībā uz tām savām teritorijām, kurās attiecīgos netiešos nodokļus nepiemēro.

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

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

35. Par pirmo aspektu ir jāatgādina, ka šis jautājums attiecas uz PVN un akcīzes nodokli reglamentējošo Kopienu tiesību normu piemērojamību Gibraltārā. Tādēļ, kā pareizi ir norādījusi Apvienotā Karaliste, tas ir jāaplūko konkrētajā kontekstā, proti, nosakot Pievienošanās aktā paredzēto izņēmumu jomu, lai šo vērtējumu nekādā ziņā neietekmētu tas, cik noderīga dalībvalstīm varētu būt ar Direktīvu ieviesto informācijas apmaiņas sistēmu piemērošana šajā teritorijā.

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

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

38. Tādējādi, lai atrisinātu šo strīdu, vispirms ir jānoskaidro, vai Direktīva 77/799 tiktāl, ciktāl tā attiecas uz PVN, ir saistoša arī Gibraltāram, vai arī tā ir pieskaitāma "tiesību aktiem dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanas

jomā saistībā ar apgrozījuma nodokli", kas atbilstīgi Pievienošanās akta 28. pantam minētajā teritorijā nav piemērojami.

39. Manuprāt, otro risinājumu pamato vairāki argumenti.

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

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

42. Turklāt ir jānorāda, kā to ir darījusi arī Apvienotā Karaliste, ka informācijas apmaiņa nav pašmērķis, bet gan līdzeklis, lai palielinātu valstu nodokļu sistēmu efektivitāti un tādējādi to spēju iekasēt nodokļus faktiski iekasējamajā apmērā.

43. Tas, manuprāt, ir apliecināts arī Direktīvas 77/799 sestajā apsvērumā, saskaņā ar kuru "dalībvalstīm [..] būtu jāapmainās ar jebkuru informāciju, kas ir būtiska ienākumu nodokļu un kapitāla nodokļu *pareizai aprēķināšanai*", kā arī Direktīvas 79/1070 trešajā apsvērumā, saskaņā ar kuru sadarbība būtu jāattiecina arī uz netiešo nodokļu jomu, "lai nodrošinātu to *pareizu novērtēšanu un iekasēšanu*" [15].

44. Neatkarīgi no tā, vai informācijas apmaiņas sistēma attiecas uz tiešajiem nodokļiem, kuru pamatelementi netiek reglamentēti Kopienu tiesībās, vai PVN, kura pamatele-

13 — Mans izcēlums.
14 — Mans izcēlums.
15 — Mans izcēlums.

menti, savukārt, ir saskaņoti [16], tās ieviešana, manuprāt, ir saskaņošanas pasākums, jo tā ir vērsta uz tiešo un netiešo nodokļu novērtēšanas un iekasēšanas kārtības vienādošanu, lai to padarītu efektīvāku.

45. Turklāt tas, ka par saskaņošanas tiesību aktu priekšmetu var būt arī tiesību akti, kas nav saistīti ar nodokļa pamatelementiem, manuprāt, ir apstiprināts nesenajā Tiesas spriedumā lietā starp Komisiju un Padomi [17].

46. Minētajā lietā strīds bija saistīts ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvas 2001/44/EK, ar ko groza Direktīvu 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kas pieder pie Eiropas Lauksaimniecības vadības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā un attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa un dažu akcīzes nodokļu piedzīšanu [18], juridiskā pamata izvēli.

47. Komisija uzskatīja, ka Padome esot kļūdījusies, balstot direktīvu uz EKL 93. pantu un EKL 94. pantu, jo pareizais juridiskais pamats esot bijis EKL 95. pants (skat. šo secinājumu 3.–5. punktu).

48. Kā ir norādīts iepriekš, gan EKL 93. pantā, gan 94. pantā Padome tiek pilnvarota ar vienprātīgu lēmumu pieņemt noteikumus par valstu tiesību aktu saskaņošanu (pirmajā — ar norādi uz "tiesību aktiem [..] attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem", otrajā — ar norādi uz "normatīviem un administratīviem aktiem, kas tieši iespaido kopējā tirgus izveidi un darbību"). Savukārt EKL 95. panta 1. punktā ir ieviesta koplēmuma procedūra, paredzot "pasākumus, lai tuvinātu dalībvalstu normatīvos vai administratīvos aktus, kuri attiecas uz iekšējā tirgus izveidi un darbību". Tomēr tā 2. punktā tiek precizēts, ka "1. punktu nepiemēro fiskāliem noteikumiem [..]".

49. Lai apietu šo izņēmumu, minētajā lietā Komisija īpaši norādīja uz to, ka Direktīva 2001/44 neattiecoties uz "fiskāliem noteikumiem". Tā šajā sakarā uzsvēra, ka minētais jēdziens ietverot tikai un vienīgi materiālo tiesību normas, kurās ir noteikti nodokļu maksātāji, apliekamie darījumi, nodokļa bā-

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

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

18 — OV L 175, 17. lpp.

ze, likmes un atbrīvojumi, kā arī nodokļu prasījumu noteikšanas un iekasēšanas kārtība. Taču Komisija uzskatīja, ka ar šādiem elementiem direktīva nav saistīta, un tādējādi dalībvalstu materiālās nodokļu tiesības ar to nekādā ziņā netiek nedz saskaņotas, nedz tuvinātas.

50. Spriedumā minētajā lietā Tiesa noraidīja Komisijas argumentus un atzina par pareizu Padomes rīcību, par Direktīvas 2001/44 juridisko pamatu izvēloties EKL 93. un 94. pantu.

51. Konstatēdama, ka Līgumā nav nevienas norādes par to, kā interpretēt jēdzienu "fiskālie noteikumi", Tiesa norādīja, ka, "ievērojot to vispārīgo raksturu, šie vārdi aptver ne tikai visas nodokļu jomas, nenošķirot attiecīgos nodokļus vai nodevas, bet arī visus šīs jomas aspektus, neatkarīgi no tā, vai runa ir par materiālo tiesību vai procesuālo tiesību normām" [19].

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

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

54. Šāda secinājuma papildu apstiprinājumam man visbeidzot ir jācitē Padomes 2003. gada 7. oktobra Regula (EK) Nr. 1798/2003 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu [22]. Minētās regulas trešajā apsvērumā ir noteikts, ka "*nodokļu saskaņošanas pasākumiem, kas veikti, lai [..] izveidotu iekšējo*

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

20 — Turpat, 66. punkts.

21 — Turpat, 67. punkts.

22 — OVL 264, 1. lpp.

tirgu, jāietver kopējas sistēmas izveide apmaiņai ar informāciju starp dalībvalstīm, kur dalībvalstu administratīvās iestādes sniegtu savstarpēju palīdzību un sadarbotos ar Komisiju, lai nodrošinātu pareizu PVN piemērošanu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai [..]" [23].

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

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

23 — Mans izcēlums.

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

58. Tā kā šis jautājums ir atrisināts, atliek noskaidrot, vai tādu pašu secinājumu var izdarīt jautājumā par informācijas apmaiņu attiecībā uz akcīzes nodokli.

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

60. Tiesa ir atzinusi, ka "Gibraltāra izslēgšana no Kopienas muitas teritorijas nozīmē, ka tam nepiemēro ne Līguma noteikumus par preču brīvu apriti, ne atvasināto Kopienu tiesību normas, kas saistībā ar preču brīvu

apriti ir vērstas uz dalībvalstu normatīvo un administratīvo aktu tuvināšanu saskaņā ar EKL 94. un 95. pantu" [24].

61. Tas pats, manuprāt, attiecas, kā to apgalvo Apvienotā Karaliste, uz Kopienu tiesību normām, kas ir balstītas uz EKL 93. pantu (vai agrākā EEK līguma 99. pantu) un ir vērstas uz valstu tiesību aktu saskaņošanu "attiecībā uz [..] akcīzes nodokļiem", lai novērstu, ka dalībvalstīs ir spēkā atšķirīgas normas, kas radītu šķēršļus preču brīvai apritei.

62. Tieši tā tas ir Direktīvas 92/12 gadījumā, kas, kā izriet no tās pirmā un ceturtā apsvēruma, ir pieņemta, lai "akcīzes nodokļa iekasēšanu visās dalībvalstīs [padarītu] identisku", lai tādējādi "nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību", kam ir "nepieciešama preču, tostarp akcīzes preču, brīva aprite".

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

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

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

66. Tādējādi iepriekš minētais man ļauj apgalvot, ka Apvienotajai Karalistei nebija pienākuma Direktīvā 77/799 paredzēto informācijas apmaiņas sistēmu Gibraltāra teri-

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

torijā piemērot arī attiecībā uz akcīzes nodokli.

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

V — Par tiesāšanās izdevumiem

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

VI — Secinājums

69. Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, ierosinu Tiesai:

"1) Prasību noraidīt;

2) piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;

3) piespriest Spānijas Karalistei savus tiesāšanās izdevumus segt pašai."