GENERALINIO ADVOKATO ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 10 d. [1]

I — Įžanga

1. 2003 m. rugpjūčio 8 d. pagal EB 226 straipsnį Teisingumo Teisme pareikštu ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo pripažinti, jog netaikiusi 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje [2] (toliau – Direktyva 77/799 arba direktyva) su pakeitimais [3] Gibraltaro teritorijoje, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB sutartį.

II — Teisinis pagrindas

A — *Sutarties nuostatos*

2. Šios bylos tikslais pirmiausia reikėtų pacituoti Sutarties straipsnius, kurie, atsižvelgiant į atvejus, kartu ar atskirai yra atitinkamų direktyvų teisinis pagrindas, t. y. EEB sutarties 99 ir 100 straipsnius (po pakeitimo – EB 93 ir 94 straipsniai).

3. Pirmojo iš šių straipsnių (įtrauktas į skyrių „Mokesčių nuostatos") atitinkamų direktyvų priėmimo metu galiojusioje redakcijoje nustatyta, kad „Komisija svarsto, kaip atsižvelgiant į bendrosios rinkos interesus būtų galima suderinti apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas <...> reglamentuojančius valstybių narių teisės aktus.

1 — Originalo kalba: italų.

2 — OL L 336, p. 15.

3 — Direktyva 77/799 buvo pakeista, kiek tai susiję su šia byla, 1979 m. gruodžio 6 d. Tarybos direktyva 79/1070/EEB, iš dalies pakeičiančia Direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 331, p. 8) (toliau – Direktyva 79/1070) ir 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1) (toliau – Direktyva 92/12).

Komisija teikia pasiūlymus Tarybai, kuri sprendžia vieningai <...>“ [4]

4. Savo ruožtu 100 straipsnis (įtrauktas į skyrių „Teisės aktų derinimas“) numatė, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai leidžia direktyvas dėl tų valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos kūrimui ar veikimui, suderinimo“ [5].

5. Galiausiai, mano nuomone, naudinga priminti 100 a straipsnį, tiksliau kalbant, nuostatą, kuri neseniai jį pakeitė, t. y. EB 95 straipsnį, kurio aiškinimas, nors ir nėra tiesiogiai susijęs su šia byla, gali suteikti naudingos informacijos šioje byloje, kaip paaiškės vėliau. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Taryba, šiuo atveju ne vieningai, bet bendro sprendimo procedūros tvarka „imasi priemonių valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos kūrimui ir veikimui, suderinti“. Tačiau šio straipsnio 2 dalis patikslina, kad „(1 dalis) netaikoma fiskalinėms nuostatoms“.

B — *Direktyva 77/799*

6. Kadangi „valstybių narių tyčinis vengimas mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis daro nuostolių biudžetui, pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą ir gali iškreipti kapitalo judėjimą bei konkurencijos sąlygas“ [6], Taryba, remdamasi EEB sutarties 100 straipsniu, priėmė Direktyvą 77/799. Ji siekia „stiprinti bendradarbiavimą tarp Bendrijos mokesčių administracijų“ [7], nurodydama valstybėms narėms „keistis informacija, susijusia su konkrečiais atvejais“ ir „atlikti tyrimus, kurių reikia informacijai gauti“ [8].

7. Visų pirma šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalis savo pirminėje redakcijoje nustatė, kad „pagal šios direktyvos nuostatas valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet

4 — Tačiau dabar EB 93 straipsnis skelbia: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai patvirtina nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų derinimo, koks yra būtinas užtikrinti, kad <...> būtų sukurta ir veiktų vidaus rinka.“

5 — EB sutarties 94 straipsnis dabar yra identiškos formuluotės, tik papildomai nustato pareigą pasikonsultuoti su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu.

6 — Pirma konstatuojamoji dalis.

7 — Ketvirta konstatuojamoji dalis.

8 — Penkta konstatuojamoji dalis.

kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą".

8. Direktyva 79/1070, pagrįsta EEB sutarties 99 ir 100 straipsniais, vėliau pakeitė šią nuostatą, įtraukdama į jos taikymo sritį taip pat ir informaciją, susijusią su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM)[9]. Vėlesnis (taikymo srities) išplėtimas akcizo mineraliniam kurui, akcizo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams bei akcizo apdorotam tabakui atžvilgiu atliktas Direktyva 92/12, kuri buvo pagrįsta EEB sutarties 99 straipsniu[10].

9. Galiausiai turiu atkreipti dėmesį, kad valstybės narės turėjo perkelti pirminę Direktyvos 77/799 redakciją į nacionalinę teisę ne vėliau kaip 1979 m. sausio 1 dieną. Pakeitimai turėjo būti atitinkamai perkelti iki 1981 m. sausio 1 d. ir 1993 m. sausio 1 dienos.

C — *Su Gibraltaru susijusios nuostatos*

10. Kaip jau minėta, siekiant nustatyti, ar ir kaip Direktyva 77/799 turėjo būti perkelta į Gibraltaro teisę, reikia išsiaiškinti, kiek Bendrijos teisė taikoma šioje teritorijoje.

11. Gibraltaras, kurį pagal 1713 m. Utrechto taikos sutarties X straipsnį Ispanijos karalius perleido Didžiosios Britanijos karūnai, nuo 1830 m. turi Britanijos karūnos kolonijos (*Crown Colony*) statusą Britanijos užjūrio teritorija (*British Overseas Territory*). Kaip žinoma, miestas yra valdomas pagal 1969 m. Gibraltaro konstitucinį nutarimą (*Gibraltar Constitution Order*), kurio preambulėje jis įvardijamas kaip „Jos didenybės valdos dalis" („part of Her Majesty's dominions"). Greta svaraus autonominės valdžios galių perleidimo kolonijoje demokratiškai išrinktoms vietos institucijoms, Karūnai tebepriklauso įgaliojimai užsienio reikalų, gynybos ir visuomenės saugumo srityse.

12. EB 299 straipsnis nustato Sutarties taikymo sritį. Šio straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad „šios Sutarties nuostatos taikomos Europos teritorijoms, už kurių užsienio ryšius atsako kuri nors valstybė narė". Iš to matyti, kad iš esmės Gibraltaras yra Bendrijos teisės subjektas.

13. Tačiau atsižvelgiant į ypatingą šios teritorijos statusą yra numatytos leidžiančios nukrypti nuo šio principo nuostatos. Aš, žinoma, remiuosi Akto dėl stojimo sąlygų ir Sutarčių pritaikomųjų pataisų, kuris yra dokumentų, susijusių su Danijos Karalystės,

9 — Direktyvos 79/1070 (žr. 3 išnašą) 1 straipsnio 2 dalies a punktas.

10 — Direktyvos 92/12 (žr. 3 išnašą) 30 straipsnio 2 dalies a punktas.

Airijos, Norvegijos Karalystės ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Arijos Karalystės stojimu į Europos Bendrijas, dalis (toliau – 1972 m. Stojimo aktas arba Stojimo aktas) [11], 28 straipsniu.

14. Kaip žinoma, ši nuostata nustato, kad:

„Bendrijos institucijų aktai dėl EEB sutarties II priede išvardytų produktų ir produktų, kuriems, juos importuojant į Bendriją, turi būti taikomos konkrečios taisyklės dėl bendrosios žemės ūkio politikos įgyvendinimo, taip pat *aktai dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo* netaikomi Gibraltarui, jei Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, vieningai nenusprendžia kitaip" [12].

15. Be to, remiantis Stojimo akto 29 ir 30 straipsniais kartu su jo I ir II priedais, Gibraltaras nėra Bendrijos muitų teritorijos dalis ir dėl to prekių importo bei eksporto požiūriu yra traktuojamas kaip trečioji šalis.

11 — OL L 73, 1972, p. 1.
12 — Pažymėta mano.

III — Faktinės bylos aplinkybės ir procedūra

16. Negavusi jokio pranešimo iš Jungtinės Karalystės dėl Direktyvos 77/799 taikymo Gibraltaro teritorijoje, 1997 m. balandžio 7 d. Komisija nusiuntė oficialų pranešimą šios valstybės vyriausybei prašydama tokios informacijos.

17. 1997 m. birželio 6 d. ir spalio 7 d. laiškais Jungtinė Karalystė pareiškė priėmusi reikalingus teisės aktus siekdama nuo 1997 m. spalio 1 d. užtikrinti Direktyvos 77/799 taikymą Gibraltare, kiek tai susiję su tiesioginiu apmokestinimu. Tačiau ji pareiškė, kad tokios pareigos nėra dėl PVM ir akcizų, nes tai yra netiesioginiai mokesčiai.

18. Atsakydama Komisija 2001 m. liepos 18 d. nusiuntė papildomą oficialų pranešimą, kuriame pareiškė, kad Direktyvos 77/799 nuostatos dėl PVM ir akcizų taip pat turi būti taikomos Gibraltare.

19. 2001 m. lapkričio 13 d. Jungtinė Karalystė užginčijo šį reikalavimą, teigdama, kad Gibraltarui nėra taikoma ta direktyvos dalis, kuri susijusi su EB 93 straipsnio nuostatomis

„dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų derinimo", t. y. nuostatomis, kurios pagal Stojimo akto 28 straipsnį nėra taikomos Gibraltarui.

20. Tačiau Komisija, manydama, kad Direktyva 77/799 nederina nacionalinės teisės aktų dėl mokesčių, tvirtai laikėsi savo pozicijos ir 2002 m. birželio 26 d. nusiuntė argumentuotą nuomonę, nurodydama Jungtinei Karalystei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.

21. 2002 m. rugpjūčio 15 d. laišku paprašiusi pratęsti šį terminą dviem mėnesiais, 2002 m. rugsėjo 13 d. Jungtinė Karalystė pateikė savo atsakymą, patvirtindama iš esmės pirmiau išdėstytus argumentus.

22. Kadangi pateikti argumentai Komisijos neįtikino, ji pateikė šį ieškinį.

23. Teisingumo Teismo pirmininkas 2003 m. gruodžio 4 d. Nutartimi pagal Procedūros reglamento 93 straipsnio 1 dalį leido Ispanijos Karalystei (toliau – Ispanija) įstoti į bylą Komisijos pusėje.

24. Kadangi nė viena iš šalių neprašė būti išklausyta, Teisingumo Teismas pagal Procedūros reglamento 44 a straipsnį nusprendė priimti sprendimą be žodinės proceso dalies.

IV — Teisinė analizė

25. Kaip jau buvo pasakyta, Komisija kaltina Jungtinę Karalystę tuo, kad Gibraltare ji taikė tik tą Direktyvos 77/799 dalį, kuri susijusi su tiesioginiais mokesčiais, nors turėjo padaryti tą patį dėl PVM bei akcizų.

26. Komisija pripažįsta, kad remiantis Stojimo akto 28 straipsniu Gibraltarui netaikomi „aktai dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo", ir šios bylos tikslais yra pasirengusi pripažinti, jog Bendrijos teisės normos dėl akcizų suderinimo nėra susijusios su Gibraltaru, nes jis nepriklauso Bendrijos muitų teritorijai.

27. Tačiau, Komisijos nuomone, direktyva nederina teisės aktų dėl apyvartos mokesčių ar akcizų. Remiantis direktyvos konstatuoja-

mosiose dalyse išdėstytais tikslais ja siekiama stiprinti bendradarbiavimą tarp valstybių narių kovojant su vengimu mokėti mokesčius bei mokesčių atsakomybės mažinimu ir dėl to ji apsiriboja tik keitimosi informacija tarp kompetentingų valstybių narių valdžios institucijų sistemos nustatymu.

28. Komisija tęsia, jog tai patvirtina faktas, kad keitimosi informacija sistema iš pradžių buvo nustatyta tik tiesioginiam apmokestinimui, kuris Bendrijos lygiu nebuvo suderintas. Direktyvose 79/1070 ir 92/12 apsiribojama bendradarbiavimo taikymo srities išplėtimu atitinkamai PVM ir akcizams, nepakeičiant šios sistemos tikslo ir neturint įtakos valstybių narių materialinei mokesčių teisei. Iš tikrųjų net ir po šių pakeitimų Direktyva 77/799 nepadarė įtakos tarifams, apmokestinimo bazei arba kitoms sudedamosios nacionalinių mokesčių sistemų dalims nei apmokestinimo nagrinėjamais mokesčiais sistemoms.

29. Komisija taip pat nurodo, kad valstybių narių teisės aktų PVM ir akcizų srityje derinimu siekiama specifinių ir kitų tikslų nei tie, kurių siekiama kova su vengimu mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimu bendradarbiavimo tarp kompetentingų nacionalinės valdžios institucijų būdu. Vadinasi, išimtis, kuria naudojasi Gibraltaras Bendrijos teisės normų, skirtų įgyvendinti pirmą tikslą, atžvilgiu, negali būti taikoma normų, susijusių su antru tikslu, atžvilgiu.

30. Komisija priduria, kad nors PVM ir akcizai nėra susiję su Gibraltaru, jo kompetentingų mokesčių institucijų pateikta informacija gali būti labai naudinga tinkamam šių mokesčių nustatymui kitose Bendrijos dalyse. Kita vertus, daugeliu atvejų informacija sklistų tik viena kryptimi, kitaip tariant iš Gibraltaro į kitus Bendrijos regionus, kur šie mokesčiai yra taikomi. Vadinasi, net jei bendradarbiavimas suteiktų galimybę kokiam nors derinimui, tai turėtų apimti tik informacijos adresatus, taigi ne Gibraltarą.

31. Galiausiai Komisija tvirtina, kad „kraštutiniu atveju" keitimosi informacija sistemos taikymas Gibraltarui galėtų būti pateisintas remiantis EB 10 straipsnyje įtvirtinta pareiga bendradarbiauti.

32. Į bylą įstojusi šalis Ispanijos Karalystė, pateikianti tuos pačius argumentus kaip ir Komisija, ypač pabrėžia, kad aiškinant Gibraltaro atžvilgiu numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas reikia turėti omenyje, kad šios teritorijos statusas buvo apibrėžtas tuo istoriniu momentu, kai valstybių narių

ekonominės sistemos priklausė nuo integracijos lygio, kuris buvo žemesnis nei šiuo metu. Ispanija pažymi, kad, skirtingai nuo Jungtinės Karalystės, Direktyvą 77/799 į nacionalinę teisę ji perkelė visiškai taip pat toms savo teritorijoms, kurioms nagrinėjami netiesioginiai mokesčiai netaikomi.

33. Mano nuomone, į šią kritiką Jungtinė Karalystė atsakė įtikinamesniais argumentais, ir tai tikiuosi įrodyti tolesnėje analizėje.

34. Pirmiausia manau, kad reikia pašalinti tuos argumentus, kurie nėra teisinio pobūdžio arba nėra tiesiogiai susiję su specifiniu šios bylos dalyku.

35. Dėl pirmo aspekto turiu priminti, kad šis klausimas susijęs su Bendrijos teisės normų dėl PVM ir akcizų taikymu Gibraltaro teritorijoje. Kaip teisingai pabrėžė Jungtinė Karalystė, šis klausimas turi būti įvertintas atsižvelgiant į specifinius terminus, taigi nustatant Stojimo akte nustatytų leidžiančių nukrypti nuostatų taikymo sritį taip, kad įvertinimui kokiu nors būdu įtakos nedarytų nauda, kurią valstybės narės galėtų gauti dėl to, kad šioje teritorijoje būtų taikoma keitimosi informacija sistema, kurią įdiegė direktyva.

36. Kita vertus, turiu pareikšti svarių abejonių dėl EB 10 straipsnio, kuriuo remiasi Komisija, svarbos šiems tikslams. Iš tikrųjų, kaip žinoma, šioje nuostatoje, kiek tai svarbu šioje byloje, numatyta: „kad užtikrintų šios Sutarties ir Bendrijos institucijų nustatytų pareigų vykdymą, valstybės narės imasi visų atitinkamų bendrų ar specialių priemonių. Jos padeda atlikti Bendrijos uždavinius".

37. Taigi aš nematau, kokią reikšmę ši nuostata gali turėti šioje byloje. Įmanoma tik viena iš dviejų alternatyvų: arba keitimosi informacija sistema, kurią nagrinėjama direktyva įdiegė netiesioginių mokesčių atžvilgiu, neįeina į Gibraltaro atžvilgiu taikomų leidžiančių nukrypti nuostatų taikymo sritį ir todėl pagal EB 249 straipsnį, skaitomą kartu su EB 299 straipsnio 4 dalimi, Jungtinei Karalystei tenka pareiga visiškai įgyvendinti direktyvą šioje teritorijoje, nesant reikalo ieškoti papildomo pagrįstumo EB 10 straipsnyje; arba, priešingai, ji patenka į leidžiančių nukrypti nuostatų taikymo sritį ir dėl to EB 10 straipsnio taikymo sąlygos taip pat nėra įvykdytos.

38. Taigi norint priimti sprendimą šioje byloje pirmiausia reikia nuspręsti, ar ta Direktyvos 77/799 dalis, kuri susijusi su PVM, taikoma ir Gibraltarui, ar ji turi būti priskiriama prie „aktų dėl valstybių narių

įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo", kurie pagal Stojimo akto 28 straipsnį netaikomi šiai teritorijai.

39. Mano nuomone, įvairūs argumentai liudija antrosios alternatyvos naudai.

40. Visų pirma turiu priminti, kad Direktyva 77/799 buvo pagrįsta EEB sutarties 100 straipsnio pirmine redakcija (žr. pirmiau esantį 4 punktą), kuris suteikė teisę priimti „direktyvas dėl tų <...> (nacionalinės) teisės aktų nuostatų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos kūrimui ar veikimui, *suderinimo*" [13]. Vėliau keitimosi informacija sistemą, kuri iš pradžių šioje direktyvoje buvo numatyta tik tiesioginiam apmokestinimui, nusprendęs išplėsti iki PVM, Bendrijos teisės aktų leidėjas priėmė atitinkamas priemones (būtent – Direktyvą 79/1070), remdamasis EBB sutarties 99 straipsniu, kuris tuo metu numatė, kad „Komisija svarsto, kaip <...> būtų galima *suderinti* apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas" ir šiuo tikslu teikia Tarybai pasiūlymus [14].

41. Mano nuomone, tokių teisinių pagrindų pasirinkimas yra svarbus įrodymas, kad keitimasis informacija tiek apie tiesioginį, tiek apie netiesioginį apmokestinimą yra nacionalinės teisės aktų šiuo klausimu derinimas arba aproksimacija.

42. Kita vertus, kaip ir Jungtinė Karalystė aš turiu pastebėti, kad keitimasis informacija savaime yra ne tikslas, o priemonė, skirta padidinti nacionalinių mokesčių sistemų veiksmingumą, taigi ir jų galimybes rinkti mokesčius tiek, kiek iš tikrųjų jos turi tai daryti.

43. Mano nuomone, tai taip pat patvirtina Direktyvos 77/799 šešta konstatuojamoji dalis, kuri įtvirtina, kad „valstybės narės <...> turėtų keistis bet kokia informacija, kuri yra svarbi *teisingam* pajamų ir kapitalo mokesčių *įvertinimui*", ir Direktyvos 79/1070 trečia konstatuojamoji dalis, kuri numato, kad bendradarbiavimas turėtų būti išplėstas, kad apimtų netiesioginį apmokestinimą, „siekiant užtikrinti *tinkamą mokesčių įvertinimą ir surinkimą*" [15].

44. Dėl tiesioginių mokesčių, kurių sudedamųjų dalių nereglamentuoja joks Bendrijos teisės aktas, arba dėl PVM, kurio sudedamo-

13 — Pažymėta mano.
14 — Pažymėta mano.
15 — Pažymėta mano.

sios dalys, atvirkščiai, jau yra suderintos [16], keitimosi informacija sistemos įdiegimas, mano nuomone, vis dėlto yra suderinimo objektas, nes juo siekiama suvienodinti taisykles dėl tiesioginio ar netiesioginio apmokestinimo įvertinimo ir surinkimo, kad jos būtų veiksmingesnės.

45. Kita vertus, tai, kad priemonės, kurios neturi įtakos mokesčio sudedamosioms dalims, gali būti derinimo priemonių objektas, mano nuomone, taip pat patvirtina naujas Teisingumo Teismo sprendimas byloje tarp Komisijos ir Tarybos [17].

46. Šioje byloje buvo ginčijamas 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyvos 2001/44/EB, iš dalies pakeičiančios Direktyvą 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo bei pridėtinės vertės mokesčio ir tam tikrų akcizų (toliau – Direktyva 2001/44) [18] teisinio pagrindo pasirinkimas.

47. Komisijos nuomone, Taryba klaidingai pagrindė direktyvą EB 93 ir 94 straipsniais, nes tinkamas teisinis pagrindas, jos nuomone, buvo EB 95 straipsnis (žr. pirmesnius 3–5 punktus).

48. Kaip jau buvo priminta, tiek EB 93 straipsnis, tiek EB 94 straipsnis Tarybai suteikia teisę vieningai leisti aktus dėl nacionalinės teisės aktų derinimo (pirmasis daro nuorodą į „apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančius teisės aktus"; antrasis – į „valstybių narių įstatymus ir kitus teisės aktus, turinčius tiesioginį poveikį bendrosios rinkos kūrimui ar veikimui"). Tačiau EB 95 straipsnio 1 dalis įveda bendro sprendimo priėmimo procedūrą siekiant „imtis priemonių valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatoms, skirtoms vidaus rinkos kūrimui ir veikimui, suderinti". Vis dėlto šio straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad „(1 dalis) netaikoma fiskalinėms nuostatoms <...>"

49. Minėtoje byloje Komisija, siekdama panaikinti šią leidžiančią nukrypti nuostatą, įrodinėjo, kad Direktyva 2001/44 netaikoma „mokesčių nuostatoms", nes, jos nuomone, ši sąvoka apėmė tik materialines nuostatas, kurios apibrėžia apmokestinamuosius asmenis, apmokestinimo objektus, apmokestini-

16 — Žr. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apmokestinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

17 — 2001 m. balandžio 29 d. Sprendimas byloje C-338/01, Rink. p. I-4829.

18 — OL L 175, p. 17.

mo bazę, tarifus ir atleidimus nuo mokesčio, taip pat mokesčių įvertinimo ir išieškojimo taisykles. Tačiau direktyva netaikoma šiems klausimams, todėl, Komisijos nuomone, ji neatliko jokio valstybių narių materialinės mokesčių teisės derinimo ar aproksimacijos.

50. Šiame sprendime Teisingumo Teismas atmetė Komisijos argumentus ir pripažino, kad Taryba teisingai pasirinko EB 93 ir 94 straipsnius kaip Direktyvos 2001/44 teisinį pagrindą.

51. Atsižvelgdamas į tai, kad Sutartis nepateikia jokio sąvokos „mokesčių nuostatos" išaiškinimo, Teisingumo Teismas nustatė, kad „atsižvelgiant į jos bendrąjį pobūdį, ši formuluotė ne tik apima visas mokesčių sritis, neišskirdama kurių nors mokesčių ar rinkliavų rūšių, tačiau ir visus šios srities aspektus, nepaisant to, ar kalbama apie materialines, ar procedūros taisykles" [19].

52. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad „bet kokios rūšies mokesčių surinkimo tvarka negali būti atskirta nuo apmokestinimo sistemos, kurios dalis ji yra" [20], padarydamas išvadą, kad „formuluotė „mokesčių nuostatos", esanti EB 95 straipsnio 2 dalyje, turi būti aiškinama kaip apimanti ne tik nuostatas, apibrėžiančias apmokestinamuosius asmenis, apmokestinimo objektus, apmokestinimo bazę, tarifus ir atleidimus nuo tiesioginių ir netiesioginių mokesčių, bet ir nuostatas, susijusias su išvardytų mokesčių surinkimo tvarka" [21].

53. Iš to reikia daryti išvadą, kad bendradarbiavimo sistema, skirta palengvinti mokesčių kreditų kitoje valstybėje narėje susigrąžinimą, gali būti priskirta prie minėtų teisės aktų derinimo priemonių, kurioms priklauso, pavyzdžiui, EB 95 straipsnio 2 dalis. Atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes, tai taip pat galioja Direktyvoje 77/799 numatytai keitimosi informacija apie PVM sistemai.

54. Galiausiai, patvirtindamas šią išvadą, turiu pacituoti 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 [22]. Šio reglamento trečia konstatuojamoji dalis numato, kad *„tarp vidaus rinkai sukurti skirtų mokesčių derinimo priemonių turėtų būti bendros valstybių*

19 — Minėto sprendimo *Komisija prieš Tarybą* 63 punktas.

20 — Ten pat, 66 punktas.

21 — Ten pat, 67 punktas.

22 — OL L 264, p. 1.

narių informacijos mainų sistemos sukūrimas, pagal kurią valstybių narių administracinės institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas <...>" [23]

55. Kadangi nurodytas keitimasis informacija taip pat yra susijusių nacionalinės teisės aktų derinimo (aproksimacijos) forma, mano nuomone, Jungtinė Karalystė turi teisę šioje byloje remtis leidžiančia nukrypti nuostata, numatyta Stojimo akto 28 straipsnyje (žr. pirmiau esančius 13 ir 14 punktus), jei yra aišku, kad byla susijusi su aktais „dėl valstybių narių įstatymų dėl apyvartos mokesčių suderinimo".

56. Mano nuomone, egzistuoja visiškai įtikinantis paaiškinimas, kodėl tuo pačiu pagrindu Jungtinė Karalystė nesirėmė dėl keitimosi informacija apie tiesioginius mokesčius. Pagal Stojimo akto 28 straipsnį leidžianti nukrypti nuostata netaikoma šiems mokesčiams, taigi nėra teisinio pagrindo juo remtis.

23 — Pažymėta mano.

57. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Stojimo akto 28 straipsnyje įtvirtinta leidžianti nukrypti nuostata leidžia Jungtinei Karalystei tiek, kiek tai susiję su PVM, Gibraltaro teritorijoje netaikyti Direktyvoje 77/799 numatytos keitimosi informacija sistemos.

58. Išsiaiškinus tai, lieka nuspręsti, ar galima padaryti tokią pačią išvadą dėl keitimosi informacija apie akcizus.

59. Šiuo klausimu reikia remtis nuomone, kurią pripažino pati Komisija, bent jau šios bylos tikslais, kad suderintos taisyklės akcizų srityje netaikomos Gibraltarui, nes jis nėra Bendrijos muitų teritorijos dalis.

60. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Gibraltaro išskyrimas iš Bendrijos muitų teritorijos reiškia, jog jam netaikomos nei Sutarties, nei antrinės Bendrijos teisės aktų normos dėl laisvo prekių judėjimo,

siekiant užtikrinti valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų derinimą pagal EB 94 ir 95 straipsnius“ [24].

61. Mano nuomone, šios aplinkybės, kaip tvirtina Jungtinė Karalystė, turėtų galioti ir toms Bendrijos teisės normoms, kurios paremtos EB 93 straipsniu (arba prieš jį galiojusiu EEB sutarties 99 straipsniu), kuriuo siekiama suderinti nacionalinės teisės aktus „dėl <...> apyvartos mokesčių“ (t. y. akcizo mokesčių), norint išvengti to, kad valstybėse narėse galiotų skirtingi teisės aktai, galintys sudaryti kliūčių laisvam prekių judėjimui.

62. Būtent taip yra Direktyvos 92/12 atveju, kuri, kaip matyti iš jos pirmos ir ketvirtos konstatuojamųjų dalių, buvo priimta tam, kad „visose valstybėse narėse akcizai būtų taikomi vienodai“, taip siekiant „užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir funkcionavimą“, kuriems „būtinas laisvas prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas“.

63. Siekiant šio derinimo, Direktyva 92/12 visų pirma buvo išplėsta keitimosi informacija sistemos, numatytos Direktyvoje 77/799, taikymo sritis akcizams.

64. Kita vertus, manau, kad lygiai taip pat, kaip pirmiau buvo pasakyta apie PVM, akcizo atveju nėra pagrindo įtvirtinti skirtumo, kaip siekia padaryti Komisija, tarp priemonių, kurios suderina sudėtines šių netiesioginių mokesčių dalis ir kurios dėl to netaikomos Gibraltarui, ir priemonių, kurios apsiriboja bendradarbiavimo tarp valstybių narių mokesčių institucijų sistemos nustatymu ir yra taikomos šioje teritorijoje, nes „neatlieka derinimo“.

65. Šiuo klausimu taip pat *mutatis mutandis* galima padaryti analogišką išvadą tai, kuri padaryta dėl PVM (žr. pirmesnį 40 ir kitus punktus), taigi pritarti sąvokos „apyvartos mokesčius (akcizus) <...> reglamentuojančių teisės aktų derinimas“ aiškinimui, kuris taip pat apima priemones, susijusias su keitimosi informacija sistema.

66. Visa tai, kas išdėstyta, man leidžia tvirtinti, kad Jungtinė Karalystė Gibraltaro teritorijoje nebuvo įpareigota taikyti Direkty-

24 — 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-30/01, Rink. p. I-9481, 59 punktas).

voje 77/799 numatytos keitimosi informacija apie akcizą sistemos.

67. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau atmesti Komisijos pareikštą ieškinį.

V — Dėl bylinėjimosi išlaidų

68. Remdamasis Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalimi ir atsižvelgdamas į savo išvadą, kad ieškinys turi būti atmestas, manau, kad Komisija turi padengti Jungtinės Karalystės patirtas išlaidas. Kita vertus, remiantis to paties reglamento 69 straipsnio 4 dalimi Ispanija turi pati padengti savo išlaidas.

VI — Išvada

69. Atsižvelgdamas į tai, kas pirmiau išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui:

„1. Atmesti ieškinį.

2. Nurodyti Komisijai padengti bylinėjimosi išlaidas.

3. Nurodyti Ispanijos Karalystei padengti savo pačios išlaidas."