OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r. [1]

I — Wprowadzenie

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

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Dz.U. L 336, str. 15.

3 — Dyrektywa 77/799 została zmieniona w zakresie dotyczącym niniejszej sprawy dyrektywą Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. (Dz.U. L 331, str. 8) i dyrektywą 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).

II — Ramy prawne

A — *Właściwe postanowienia traktatu*

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

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

Komisja przestawia propozycje Radzie, która stanowi jednomyślnie [...]" [4].

4. Z kolei art. 100 traktatu (który widniał w rozdziale „Zbliżanie ustawodawstw") stanowił, że „Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku [...]" [5].

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

B — *Dyrektywa 77/799*

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

7. Artykuł 1 ust. 1 tej dyrektywy stanowił w szczególności, w swej wersji pierwotnej, że „[z]godnie z przepisami niniejszej dyrektywy właściwe władze państw członkowskich

4 — Obecnie jednak art. 93 WE jest sformułowany w następujący sposób: „Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego [...]".

5 — Obecnie art. 94 WE zachował identyczne brzmienie, lecz przewiduje on również uprzednią konsultację z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym.

6 — Motyw pierwszy.

7 — Motyw czwarty.

8 — Motyw piąty.

udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału".

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

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

C — *Przepisy dotyczące Gibraltaru*

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

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

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

13. Istnieją jednak wyjątki od tej zasady, uwzględniające specjalny status tego terytorium. Odwołuję się oczywiście do art. 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczo-

9 — Artykuł 1 pkt 2 lit. a) dyrektywy 79/1070.
10 — Artykuł 30 pkt 2 lit. a) dyrektywy 92/12.

nego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowań w traktatach [11] (zwanego dalej „aktem przystąpienia z 1972 r." lub „aktem przystąpienia").

14. Jak wiadomo, stanowi on, że:

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

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

11 — Dz.U. 1972, L 73, str. 1.

12 — Podkreślenie pochodzi ode mnie.

III — Stan faktyczny i przebieg postępowania

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

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

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

19. W dniu 13 listopada 2001 r. Zjednoczone Królestwo zakwestionowało ten zarzut, twierdząc, że dyrektywa nie ma zastosowania do Gibraltaru, jako że stanowi

integralną część „przepis[ów] dotycząc[ych] harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich", o których mowa w art. 93 WE, które to właśnie przepisy nie stosują się do Gibraltaru zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia.

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

21. Zwróciwszy się do Komisji pismem z dnia 15 sierpnia 2002 r. z wnioskiem o przedłużenie dwumiesięcznego terminu, Zjednoczone Królestwo przedstawiło w dniu 13 września 2002 r. odpowiedź, w której powtórzyło w istocie argumenty podniesione już wcześniej.

22. Jako że Komisji nie przekonały te argumenty, wniosła ona niniejszą skargę.

23. Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 4 grudnia 2003 r. Królestwo Hiszpanii zostało na podstawie art. 93 § 1 regulaminu dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji.

24. Jako że żadna ze stron nie wniosła o jej wysłuchanie, Trybunał postanowił zgodnie z art. 44a regulaminu rozpoznać sprawę bez wzywania stron na rozprawę.

IV — Analiza prawna

25. Jak już zauważyłem, Komisja zarzuca Zjednoczonemu Królestwu, że w odniesieniu do Gibraltaru wykonało dyrektywę 77/799 jedynie w zakresie podatków bezpośrednich, chociaż powinno było transponować ją również w zakresie podatku VAT i podatku akcyzowego.

26. Przyznaje ona, że zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia „akty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych" nie mają zastosowania do Gibraltaru i jest ona gotowa przyznać do celów niniejszego postępowania, że przepisy wspólnotowe dotyczące harmonizacji podatku akcyzowego nie obejmują Gibraltaru, który nie stanowi części wspólnotowego obszaru celnego.

27. Jednakże zdaniem Komisji pozostaje jeszcze kwestia, że dyrektywa nie zawiera żadnej harmonizacji ustawodawstw dotyczą-

cej podatków obrotowych ani podatku akcyzowego. Przeciwnie, zgodnie ze wskazanym w jej motywach celem ma ona na celu jedynie realizację współpracy między państwami członkowskimi w celu zwalczania uchylania się od zobowiązań podatkowych oraz unikania płacenia podatków i ogranicza się do w tym celu do ustanowienia mechanizmu wymiany informacji między właściwymi władzami państw członkowskich.

28. Potwierdza to, jak twierdzi dalej Komisja, okoliczność, że mechanizm wymiany informacji znajdował pierwotnie zastosowanie wyłącznie do podatków bezpośrednich, które nie są zharmonizowane na szczeblu wspólnotowym. Dyrektywy 79/1070 i 92/12 ograniczały się do rozszerzenia zakresu przedmiotowego tej współpracy na podatek VAT i podatek akcyzowy, bez modyfikacji jej celu, a zatem bez wpływu na materialne prawo podatkowe państw członkowskich. W istocie nawet po tych zmianach dyrektywa 77/799 nie ma wpływu ani na stawki, ani na podstawę opodatkowania, ani na inne elementy konstrukcyjne krajowych systemów podatkowych, ani na zasady poboru omawianych podatków.

29. Wreszcie, jak twierdzi dalej Komisja, harmonizacja ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatku VAT i podatku akcyzowego jest celem zupełnie odrębnym i może być z łatwością odróżniona od celu zwalczania oszustw podatkowych oraz unikania opodatkowania dzięki współpracy między właściwymi władzami krajowymi. Stąd wyłączenie, z którego korzysta Gibraltar w zakresie przepisów wspólnotowych, które służą realizacji pierwszego celu, nie obejmuje norm przyjętych w celu osiągnięcia drugiego celu.

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

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

32. Poza przedstawieniem argumentów identycznych do tych, które podniosła Komisja, Królestwo Hiszpanii, będące interwenientem, podkreśla w szczególności, że celem dokonania wykładni wyjątków dotyczących Gibraltaru, należy uwzględnić oko-

liczność, że status tego terytorium został określony w okresie, kiedy systemy gospodarcze państw członkowskich były zintegrowane w mniejszym stopniu niż obecnie. Królestwo Hiszpanii wskazuje ponadto, że w odróżnieniu od Zjednoczonego Królestwa transponowało ono w całości dyrektywę 77/799, w tym również na należących do niego terytoriach, gdzie będące przedmiotem sporu podatki pośrednie nie obowiązują.

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

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

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

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

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

38. Pierwszą kwestią, którą należy rozwiązać celem rozstrzygnięcia niniejszego sporu, jest zatem konkretnie ustalenie, czy dyrektywa 77/799, w zakresie dotyczącym podatku VAT, obowiązuje również w Gibraltarze, czy też należy do „[aktów] dotycząc[ych] harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych", które

zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia nie mają zastosowania do Gibraltaru.

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

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

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

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

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

44. Jeśli chodzi o podatki bezpośrednie, których elementy konstrukcyjne nie są poddane uregulowaniom wspólnotowym, lub podatek VAT, którego elementy konstruk-

13 — Podkreślenie pochodzi ode mnie.

14 — Podkreślenie pochodzi ode mnie.

15 — Podkreślenie pochodzi ode mnie.

cyjne są zharmonizowane [16], wprowadzenie mechanizmu wymiany informacji wydaje mi się w każdym razie stanowić harmonizację, ponieważ służy on ujednoliceniu reguł dotyczących obliczania i pobierania podatków, niezależnie od tego, czy są one pośrednie, czy nie, celem zwiększenia efektywności.

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

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

47. Komisja twierdziła, że Rada niesłusznie przyjęła dyrektywę na podstawie at. 93 WE i 94 WE, podczas gdy właściwą podstawę prawną powinien stanowić art. 95 WE (zob. pkt 3–5 powyżej).

48. Jak już wskazałem, zarówno art. 93 WE, jak i art. 94 WE zezwalają Radzie na ustanowienie w sposób jednomyślny środków harmonizujących przepisy krajowe (pierwszy z nich „w dziedzinie podatków obrotowych, podatków akcyzowych i innych podatków pośrednich", a drugi z nich w zakresie „przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku"). Artykuł 95 WE wprowadza natomiast w ust. 1 procedurę współdecydowania dla przyjmowania „środk[ów] dotycząc[ych] zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają na celu ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego". Uściśla on w ust. 2, że „[u]stęp 1 nie ma zastosowania do przepisów podatkowych [...]".

49. W sprawie tej Komisja twierdziła słusznie, celem uniknięcia tego wyjątku, że dyrektywa 2001/44 nie dotyczyła „przepisów podatkowych". Podnosiła ona w tym zakresie, że pojęcie to obejmowało jedynie przepisy materialne określające podatników, czynności podlegające opodatkowaniu, pod-

16 — Zobacz 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. 1977, L 145, str. 1).

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

18 — Dz.U. L 175, str. 17.

stawę opodatkowania, stawki i zwolnienia, jak również sposoby poboru i ściągania podatków. Jako że dyrektywa nie dotykała tych elementów, to zdaniem Komisji nie powodowała ona w ogóle harmonizacji ani zbliżenia materialnego prawa podatkowego państw członkowskich.

50. W wyroku Trybunał oddalił tezę Komisji i uznał zasadność dokonanego przez Radę wyboru art. 93 WE i 94 WE jako podstawy prawnej dyrektywy 2001/44.

51. W istocie, wyjaśniwszy, że w traktacie nie można odnaleźć żadnej wskazówki dotyczącej wykładni pojęcia „przepisy podatkowe", Trybunał orzekł, że „ze względu na jego ogólny charakter pojęcie to obejmuje nie tylko wszystkie obszary podatkowe, bez rozróżnienia ze względu na rodzaje podatków i opłat, lecz również wszystkie aspekty dotyczące tej dziedziny, niezależnie od tego, czy materialne, czy proceduralne" [19].

52. Co więcej, Trybunał podkreślił również, że „sposoby ściągania podatków niezależnie od ich charakteru, nie mogą być oddzielane od systemu opodatkowania, którego część stanowią" [20], a następnie stwierdził, że „termin „przepisy podatkowe" widniejący w art. 95 WE należy interpretować w ten sposób, że odnosi się on nie tylko do przepisów określających podatników, czynności podlegające opodatkowaniu, podstawę opodatkowania, stawki i zwolnienia z podatków bezpośrednich i pośrednich, lecz również do tych, które dotyczą sposobów ich ściągania" [21].

53. Z powyższego wynika zatem, że mechanizm współpracy mający na celu ściąganie należności podatkowych, które powstały w innych państwie członkowskim, może stanowić harmonizację ww. ustawodawstw, o której mowa konkretnie w art. 95 ust. 2 WE. Aby zatem odnieść to do niniejszej sprawy, wniosek ten musi w oczywisty sposób znajdować zastosowanie również do mechanizmu wymiany informacji w zakresie podatku VAT, który został przewidziany w dyrektywie 77/799.

54. Aby wzmocnić jeszcze ten wniosek, należy wreszcie zacytować rozporządzenie Rady (WE) 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 [22]. Motyw trzeci tego rozporządzenia stwierdza w istocie, że „*[ś]rodki harmonizujące podatek podjęte w celu*

19 — Wskazany powyżej wyrok w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 63.

20 — Ibidem, pkt 66.

21 — Ibidem, pkt 67.

22 — Dz.U. L 264, str. 1.

zakończenia tworzenia rynku wewnętrznego powinny zatem obejmować ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi, za pomocą którego organy administracyjne państw członkowskich pomagałyby sobie wzajemnie oraz współpracowały z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, [...]" [23].

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

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

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

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

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

60. Trybunał orzekł bowiem, że „wyłączenie Gibraltaru z terytorium celnego Wspólnoty skutkuje tym, że nie mają do niego zastosowania ani zasady traktatowe dotyczące swobodnego przepływu towarów, ani te przepisy wtórnego prawa wspólnotowego, których celem — w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów — jest zapewnienie

23 — Podkreślenie pochodzi ode mnie.

zbliżenia przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich zgodnie z art. 94 WE i 95 WE" [24].

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

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

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

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

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

66. Na podstawie wszystkich tych elementów twierdzę, że Zjednoczone Królestwo nie było również zobowiązane do stosowania na terytorium Gibraltaru mechanizmu wymiany

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

informacji przewidzianego w dyrektywie 77/799 w zakresie podatku akcyzowego.

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

V — W przedmiocie kosztów

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

VI — Wnioski

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

„1) Skarga zostaje oddalona;

2) Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty".