NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTONIO TIZZANO
prednesené 10. marca 2005 [1]

I — Úvod

1. Dňa 8. augusta 2003 podala Komisia Európskych spoločenstiev podľa článku 226 ES Súdnemu dvoru žalobu smerujúcu k tomu, aby bolo určené, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si tým, že na území Gibraltáru neuplatnilo v celom rozsahu smernicu č. 77/799/EHS Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych [2] a nepriamych daní v jej aktuálnom znení (ďalej len „smernica 77/799" alebo jednoducho „smernica") [3], nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES.

2. Na účely predmetnej veci je vhodné odvolať sa predovšetkým na tie články Zmluvy, ktoré predstavujú spolu alebo jednotlivo, podľa konkrétnych prípadov, právny základ relevantných smerníc, to znamená na články 99 a 100 Zmluvy EHS (ktoré sa vzhľadom na následné zmeny stali článkami 93 ES a 94 ES).

II — Právny rámec

A — *Relevantné ustanovenia Zmluvy*

3. Prvý článok (zaradený do kapitoly „Daňové ustanovenia") v znení platnom v čase prijatia predmetnej smernice stanovoval, že „v záujme spoločného trhu, Rada [Komisia — *neoficiálny preklad*] zváži spôsob zosúlaďovania právnych predpisov, ktoré sa týkajú dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriamych daní...

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63.

3 — Smernica 77/799 bola zmenená, pokiaľ ide o to, čo nás v predmetnej veci zaujíma, smernicou 79/1070/EHS Rady zo 6. decembra 1979, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 331, s. 8; Mim. vyd. 09/001, s. 77) (ďalej len „smernica 79/1070") a smernicou 92/12/EHS Rady z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179) (ďalej len „smernica 92/12").

Komisia predloží návrhy Rade, ktorá rozhoduje jednomyseľne...“ [4].

4. Pôvodný článok 100 (zaradený do kapitoly „Aproximácia práva“) stanovoval, že „Rada na návrh Komisie jednomyseľne vydá smernice na aproximáciu tých zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie spoločného trhu...“. [5]

5. Zdá sa mi nakoniec vhodné odvolať sa aj na článok 100 A Zmluvy ES, alebo presnejšie na ustanovenie, ktoré ho nakoniec nahradilo, to znamená na článok 95 ES, ktorého výklad síce nie je v danej veci priamo relevantný, ale ako sa neskôr ukáže, môže poskytnúť informácie užitočné pre prípad tohto druhu. Toto ustanovenie v odseku 1 určuje, že Rada, v tomto prípade nie jednomyseľne, ale kvalifikovanou väčšinou, „prijíma opatrenia na aproximáciu ustanovení zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré smerujú k vytváraniu a fungovaniu vnútorného trhu“. Odsek 2 toho istého článku upresňuje, že „[odsek 1] sa nevzťahuje na fiškálne ustanovenia“.

B — *Smernica 77/799*

6. Keďže „sa prax daňových únikov a vyhýbanie sa plateniu daní rozšírilo za hranice členských štátov, čo viedlo k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania a spôsobovalo deformácie pohybu kapitálu konkurenčných podmienok; keďže to ovplyvňovalo činnosť spoločného trhu“ [6], Rada prijala na základe článku 100 Zmluvy EHS smernicu 77/799. Preto by spolupráca mala byť „v rámci spoločenstva posilnená v súlade s obvyklými zásadami a pravidlami“ [7], stanovujúc členským štátom povinnosť „vymieňať [si] informácie týkajúce sa daných prípadov“ a „urobiť potrebné šetrenie na zistenie takýchto informácií“ [8].

7. Predovšetkým článok 1 ods. 1 vyššie uvedenej smernice vo svojom pôvodnom znení stanovoval, že „príslušné úrady členských štátov [si budú] vymieňať všetky

4 — Naproti tomu aktuálne znenie článku 93 ES uvádza: „Rada na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme jednomyseľne pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu...“

5 — Rovnaké znenie, ale zavádzajúc tiež predchádzajúcu poradu s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom, má v súčasnosti článok 94 ES.

6 — Prvé odôvodnenie.

7 — Štvrté odôvodnenie.

8 — Piate odôvodnenie.

informácie, ktoré by im umožnili vykonávať správne stanovenie dane z príjmu a dane z kapitálu".

8. Smernica 79/1070 založená na článkoch 99 a 100 Zmluvy EHS neskôr zmenila toto ustanovenie, zahrňujúc do oblasti jeho uplatnenia tiež údaje týkajúce sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH").[9] Dodatočné rozšírenie o spotrebné dane z minerálnych olejov, alkoholu a alkoholických nápojov a z tabakových výrobkov bolo vykonané smernicou 92/12 založenou na článku 99 Zmluvy EHS.[10]

9. Nakoniec pripomínam, že členské štáty boli povinné prebrať smernicu 77/799 v jej pôvodnom znení najneskôr do 1. januára 1979. Spomenuté zmeny mali byť prebraté medzi 1. januárom 1981 a 1. januárom 1993.

C — *Ustanovenia týkajúce sa Gibraltáru*

10. Na základe uvedeného na určenie, či a ako mala byť smernica 77/799 prebratá pre Gibraltár, je potrebné najprv objasniť, v akom rozsahu sa právo Spoločenstva uplatňuje na toto územie.

11. Gibraltár, postúpený španielskym kráľom na základe článku X Zmluvy z Utrechtu z roku 1713 Korune Veľkej Británie, mal od roku 1830 postavenie Crown Colony (British Overseas Territory). Mesto je spravované, ako je známe, prostredníctvom Gibraltar Constitution Order 1969, ktoré ho vo svojej preambule označuje ako „part of Her Majesty's dominions". V porovnaní s významným presunutím samosprávnych právomocí na miestne orgány zvolené v kolónii demokratickým spôsobom, Korune ostávajú právomoci v oblasti zahraničných vzťahov, obrany a verejnej bezpečnosti.

12. Ďalej článok 299 ES pri určení oblasti teritoriálneho uplatnenia Zmluvy v odseku 4 stanovuje, že „ustanovenia tejto zmluvy sa uplatňujú na európskych územiach, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát". Z toho vyplýva, že Gibraltár v zásade podlieha právu Spoločenstva.

13. Vzhľadom na osobitný štatút predmetného územia sú však z tohto princípu stanovené výnimky. Odvolávam sa samozrejme na článok 28 aktu o podmienkach pristúpenia a o zmenách zmlúv, ktorý je súčasťou Zmluvy o pristúpení Dánskeho kráľovstva, Írska, Nórskeho kráľovstva

9 — Článok 1 ods. 2 písm. a) smernice 79/1070.
10 — Článok 30 ods. 2 písm. a) smernice 92/12.

a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska k Európskym spoločenstvám (ďalej len „akt o pristúpení z roku 1972", alebo „akt o pristúpení") [11].

14. Ako je známe, toto ustanovenie stanovuje, že:

„Akty orgánov spoločenstiev týkajúce sa výrobkov prílohy II zmluvy o EHS a výrobkov podliehajúcich pri dovoze do spoločenstiev osobitnej právnej úprave v dôsledku uplatňovania spoločnej poľnohospodárskej politiky rovnako ako *akty v oblasti zosúlaďovania právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu* sa nevzťahujú na Gibraltár, pokiaľ Rada jednomyseľne na návrh Komisie nestanoví inak". [12]

15. Okrem toho podľa článkov 29 a 30 aktu o pristúpení v spojení s prílohami I a II tohto aktu Gibraltár nie je súčasťou colného územia Spoločenstva, a preto pokiaľ ide o import a export tovarov, hľadí sa naň ako na tretiu krajinu.

11 — Ú. v. ES L 73, s. 1.

12 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

III — Skutkový stav a konanie

16. Keďže Komisia neobdržala žiadnu správu od Spojeného kráľovstva o uplatnení smernice 77/799 na území Gibraltáru, zaslala 7. apríla 1997 tejto vláde výzvu, v ktorej žiadala o poskytnutie predmetných správ.

17. Listami zo 6. júna a 7. októbra 1997 Spojené kráľovstvo oznámilo, že prijalo ustanovenia potrebné na zabezpečenie uplatnenia smernice 77/799 na území Gibraltáru počnúc 1. októbrom 1997, pokiaľ ide o priame dane. Podľa neho však neexistuje žiadna povinnosť postupovať v rovnakom zmysle, pokiaľ ide o DPH a spotrebné dane, keďže ide o dane nepriame.

18. Na túto odpoveď reagovala Komisia zaslaním doplňujúcej výzvy z 18. júla 2001, podľa ktorej naopak uplatnenie smernice 77/799 musí byť rozšírené na Gibraltár aj pokiaľ ide o DPH a spotrebné dane.

19. Dňa 13. novembra 2001 Spojené kráľovstvo odmietlo túto požiadavku, namietajúc, že smernica sa neuplatňuje na Gibraltár, keďže sa vzťahuje na „pravidlá na zosúlaďo-

vanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania", ako je uvedené v článku 93 ES, teda na ustanovenia, ktoré sa v zmysle článku 28 aktu o pristúpení práve neuplatňujú na Gibraltár.

20. Domnievajúc sa však, že smernica 77/799 nemá vplyv na harmonizáciu vnútroštátnych daňových právnych predpisov, Komisia nezmenila svoj postoj, a preto 26. júna 2002 zaslala Spojenému kráľovstvu odôvodnené stanovisko, ktorým mu určila lehotu dvoch mesiacov na prijatie príslušných opatrení.

21. Po tom, čo Spojené kráľovstvo listom z 15. augusta 2002 požiadalo o predĺženie vyššie uvedenej lehoty o dva mesiace, 13. septembra 2002 predložilo vlastnú odpoveď, potvrdzujúc v podstate skôr uvedené argumenty.

22. Keďže Komisia nepovažovala tieto argumenty za presvedčivé, podala túto žalobu.

23. Uznesením predsedu zo 4. decembra 2003 Súdny dvor povolil Španielskemu kráľovstvu (ďalej len „Španielsko") podľa článku 93 ods. 1 rokovacieho poriadku vstup do daného konania na podporu návrhov Komisie.

24. Vzhľadom na to, že žiaden z účastníkov nepožiadal o vypočutie na pojednávaní, Súdny dvor v zmysle článku 44a rokovacieho poriadku rozhodol prejednať vec bez otvorenia ústnej časti konania.

IV — Právna analýza

25. Ako bolo povedané, Komisia vytýka Spojenému kráľovstvu, že uplatnilo smernicu 77/799 na Gibraltár len, pokiaľ ide o priame dane, zatiaľ čo bolo povinné tak urobiť aj s ohľadom na DPH a spotrebné dane.

26. Komisia uznáva, že na základe článku 28 aktu o pristúpení je Gibraltár vylúčený z uplatnenia „aktov v oblasti harmonizácie právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu" a je tiež ochotná pripustiť, na účely predmetnej veci, že predpisy Spoločenstva týkajúce sa harmonizácie spotrebných daní sa nevzťahujú na Gibraltár, ktorý nie je súčasťou colného územia Spoločenstva.

27. Ide však o to, tvrdí Komisia, že smernica nevyžaduje žiadnu harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu alebo

spotrebných daní. V súlade s účelom uvedeným v jej „odôvodneniach" smeruje naopak len k spolupráci medzi členskými štátmi v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom, a na ten účel sa preto obmedzuje na zavedenie systému výmeny údajov medzi príslušnými orgánmi členských štátov.

28. Uvedené potvrdzuje skutočnosť, pokračuje Komisia, že systém výmeny údajov bol zavedený najprv len pre priame dane, ktoré na úrovni Spoločenstva nie sú harmonizované. Smernice 79/1070 a 92/12 sa obmedzujú na rozšírenie oblasti uplatnenia spolupráce na DPH a na spotrebné dane, avšak bez toho, aby menili ich účel, a teda bez vplývania na hmotnoprávne daňové právo členských štátov. V skutočnosti ani po týchto zmenách smernica 77/799 neovplyvnila daňové sadzby, základ dane alebo ďalšie ustanovujúce prvky národných daňových režimov, ako ani systém vyberania predmetných daní.

29. Napokon, pokračuje Komisia, harmonizácia právnych predpisov členských štátov v oblasti DPH a spotrebných daní predstavuje účel výrazne odlišný a jasne rozlíšiteľný od účelu boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom prostredníctvom spolupráce medzi príslušnými vnútroštátnymi orgánmi. Preto výnimka, ktorú Gibraltár využíva s ohľadom na normy Spoločenstva sledujúce prvý účel, nemôže platiť aj s ohľadom na normy sledujúce druhý účel.

30. Skutočne, dodáva Komisia, aj keby sa DPH a spotrebné dane netýkali Gibraltáru, údaje poskytované jeho daňovými orgánmi by mohli byť mimoriadne užitočné pre správne vymeranie týchto daní v ostatných častiach Spoločenstva. Na druhej strane v prevažnej väčšine prípadov by údaje kolovali jedným smerom, a to smerom od Gibraltáru k ostatným oblastiam Spoločenstva, v ktorých sa predmetné dane uplatňujú. Preto, keďže aj spolupráca musí dať podnet k určitej harmonizácii, vzťahovalo by sa to iba na príjemcov týchto údajov, a teda nie na Gibraltár.

31. Komisia nakoniec uvádza, „v krajnom prípade", že uplatnenie systému výmeny údajov na Gibraltár by mohlo byť opodstatnené na základe povinnosti spolupráce uvedenej v článku 10 ES.

32. Vedľajší účastník Španielske kráľovstvo okrem rozvinutia argumentov podobných tým, na ktoré sa odvolala Komisia, predovšetkým zdôrazňuje, že pri výklade výnimiek stanovených pre Gibraltár je potrebné vziať do úvahy, že postavenie tohto územia bolo definované v istom historickom oka-

mihu, keď ekonomické systémy členských štátov poznali nižšiu úroveň integrácie ako v súčasnosti. Španielsko ďalej upresňuje, že na rozdiel od Spojeného kráľovstva prebralo smernicu 77/799 v celom jej rozsahu aj pre tie svoje územia, na ktoré sa neuplatňujú predmetné nepriame dane.

33. Spojené kráľovstvo odpovedá na tieto výhrady argumentmi, ktoré sa mi zdajú presvedčivejšie, čo dúfam preukážem v nasledujúcej analýze.

34. Na úvod myslím, že je vhodné vynechať oblasť argumentov, ktoré nemajú právny charakter a ktoré sa priamo netýkajú špecifickej predmetnej otázky.

35. V prvom rade musím pripomenúť, že táto otázka sa týka uplatniteľnosti noriem Spoločenstva týkajúcich sa DPH a spotrebných daní na území Gibraltáru. Táto otázka bude teda skúmaná, ako správne zdôrazňuje Spojené kráľovstvo, v rámci jeho špecifických podmienok, to znamená definujúc rozsah výnimiek stanovených v akte o pristúpení bez toho, aby bolo hodnotenie nejakým spôsobom ovplyvnené prospechom, ktorý by členské štáty mohli získať uplatnením systému výmeny údajov stanoveného v smernici na toto územie.

36. Na druhej strane vzhľadom na tieto ciele, musím dať najavo vážne pochybnosti o relevantnosti článku 10 ES spomenutého Komisiou. Ako je známe, toto ustanovenie totiž uvádza, pokiaľ ide o to, čo nás v predmetnej veci zaujíma, že „členské štáty prijmú všetky potrebné opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich z tejto zmluvy alebo z opatrení prijatých orgánmi Spoločenstva. Členské štáty uľahčia dosiahnutie úloh Spoločenstva".

37. Nerozumiem teda, ako môže v danej veci podobné ustanovenie zohrávať rolu. V skutočnosti platí, že: buď systém výmeny údajov požadovaný predmetnou smernicou pre nepriame dane nie je krytý výnimkami povolenými pre Gibraltár, a preto sa podľa článku 249 ES, čítaného spolu s článkom 299 ods. 4 ES, vzťahuje na Spojené kráľovstvo povinnosť prebratia smernice na dané územie v celom jej rozsahu bez toho, aby bolo potrebné dovolávať sa dodatočnej podpory článku 10 ES, alebo spadá do oblasti týchto výnimiek, a preto nie sú splnené predpoklady pre uplatnenie tohto ustanovenia.

38. Prvá otázka, ktorú treba zodpovedať pre rozhodnutie v predmetnej veci, pozostáva teda práve v určení, či sa smernica 77/799 v časti týkajúcej sa DPH uplatňuje aj na Gibraltár, alebo či bude spadať medzi „akty v oblasti harmonizácie zákonov členských

štátov týkajúcich sa daní z obratu", ktoré v zmysle článku 28 aktu o pristúpení nie sú na toto územie uplatniteľné.

39. Myslím si, že viaceré argumenty vypovedajú v prospech druhej alternatívy.

40. Predovšetkým musím pripomenúť, že smernica 77/799 bola založená na pôvodnom článku 100 Zmluvy EHS (pozri bod 4 vyššie), ktorý umožňoval prijatie „smerníc na *aproximáciu* zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie spoločného trhu". [13] Keďže sa zákonodarca Spoločenstva neskôr rozhodol systém výmeny údajov, ktorý bol touto smernicou pôvodne stanovený len pre priame dane, rozšíriť o DPH, zaviedol príslušné opatrenie (práve smernicu 79/1070) na základe článku 99 Zmluvy EHS, ktorý v tej dobe stanovoval, že „v záujme spoločného trhu, Rada [Komisia — *neoficiálny preklad*] zváži spôsob zosúladovania právnych predpisov, ktoré sa týkajú dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriamych daní...", a predloží na ten účel návrhy Rade. [14]

41. Myslím si, že výber týchto právnych základov predstavuje významnú indíciu o skutočnosti, že výmena údajov tak pre priame dane, ako aj pre dane nepriame, predstavuje istú formu harmonizácie alebo aproximácie príslušných vnútroštátnych zákonov.

42. Na druhej strane, tak ako Spojené kráľovstvo, aj ja musím poznamenať, že výmena údajov sama osebe nepredstavuje účel, ale nástroj smerujúci k zvýšeniu účinnosti vnútroštátnych daňových systémov, a teda ich schopnosti vyberať dane v skutočne náležitom rozsahu.

43. To sa mi zdá byť potvrdené aj šiestym odôvodnením smernice 77/799, podľa ktorého „členské štáty by si mali... vymieňať všetky informácie, ktoré sa zdajú byť potrebné na *správne určenie* dane z príjmu a kapitálu," ako aj z tretieho odôvodnenia smernice 79/1070, podľa ktorého bude vzájomná pomoc rozšírená na nepriame dane, „aby bolo zaistené ich *správne vymeranie a výber*". [15]

44. Či teda ide o priame dane, ktorých podstatné prvky nie sú predmetom úpravy Spoločenstva, alebo o DPH, ktorej podstatné

13 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

14 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

prvky naopak harmonizované sú [16], podľa mňa zavedenie systému výmeny údajov predstavuje v každom prípade istý prvok harmonizácie, pretože smeruje k zjednoteniu pravidiel, ktoré sa týkajú vymeriavania a výberu daní, či už priamych alebo nepriamych, na účely zvýšenia ich účinnosti.

45. Na druhej strane skutočnosť, že aj opatrenia, ktoré nemajú vplyv na podstatné prvky dane, môžu byť predmetom harmonizujúcich opatrení, sa mi zdá byť tiež potvrdená nedávnym rozsudkom Súdneho dvora vo veci Komisia/Rada [17].

46. V tejto veci sa polemizovalo o voľbe právneho základu prijatého za základ smernice Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 76/308/EHS o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok pochádzajúcich z operácií tvoriacich súčasť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a poľnohospodárskych odvodov a colných poplatkov a v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty a niektorými spotrebnými daňami (ďalej len „smernica 2001/44“) [18].

47. Podľa názoru Komisie Rada chybne založila túto smernicu na článkoch 93 ES a 94 ES, zatiaľ čo správnym právnym základom mal byť článok 95 ES (pozri body 3 až 5 vyššie).

48. Ako už bolo skôr spomenuté, tak článok 93 ES, ako aj článok 94 ES oprávňujú Radu jednomyseľne prijať opatrenia na harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov (prvý s odkazom na „právne predpisy týkajúce sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania“, druhý s odkazom na „zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú vytvorenie alebo fungovanie spoločného trhu“). Naopak článok 95 ES v odseku 1 zavádza procedúru spolurozhodovania pre prijatie „opatrení na aproximáciu ustanovení zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov, ktoré smerujú k vytváraniu a fungovaniu vnútorného trhu“. V odseku 2 však upresňuje, že „odsek 1 sa nevzťahuje na fiškálne ustanovenia...“.

49. V spomenutej veci Komisia tvrdila s cieľom vyhnúť sa tejto výnimke, že smernica 2001/44 sa netýka „fiškálnych ustanovení“. Podľa jej názoru do tohto pojmu musia spadať výlučne hmotnoprávne ustanovenia, ktoré určujú povinné daňové subjekty, zdaniteľné činnosti, daňový základ,

16 — Pozri šiestu smernicu 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

17 — Rozsudok z 29. apríla 2004, C-338/01, Zb. s. I-4829.

18 — Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim vyd. 09/001, s. 23.

daňové sadzby a oslobodenia od dane, ako aj spôsob vyberania daní a vymáhania daní. Tieto prvky však smernicou neboli dotknuté, a preto, stále podľa mienky Komisie, daná smernica nezahŕňa žiadnu harmonizáciu ani aproximáciu podstatných ustanovení daňového práva členských štátov.

50. V príslušnom rozsudku Súdny dvor odmietol tézu Komisie a uznal ako správnu voľbu Rady s ohľadom na články 93 ES a 94 ES ako právneho základu pre smernicu 2001/44.

51. Uvádzajúc totiž, že v Zmluve sa nenachádza žiaden odkaz týkajúci sa výkladu výrazu „fiškálne ustanovenia", Súdny dvor objasnil, že „vzhľadom na svoj všeobecný charakter tento výraz nezahŕňa iba všetky úseky daňového systému, bez rozlišovania medzi príslušnými druhmi daní, ale naopak aj všetky aspekty z tejto oblasti, nezávisle od okolnosti, či ide o hmotnoprávne alebo procesnoprávne normy". [19]

52. A nielen to, Súdny dvor tiež upresnil, že „spôsoby vymáhania peňažných plnení akejkoľvek povahy nemôžu byť odlišné od systému zdaňovania, ktorého sa týkajú" [20], uzatvárajúc, že „výraz ‚fiškálne ustanovenia', uvedený v článku 95 ods. 2 ES, musí byť vykladaný ako výraz zahŕňajúci nielen ustanovenia, ktoré určujú povinné daňové subjekty, zdaniteľné činnosti, daňový základ, daňové sadzby a oslobodenia od daní priamych a nepriamych, ale aj ustanovenia týkajúce sa spôsobu vymáhania týchto daní". [21]

53. Z toho teda treba vyvodiť, že systém spolupráce zameraný na uľahčenie vymáhania daňových nedoplatkov vzniknutých v inom členskom štáte môže spadať medzi opatrenia harmonizácie práve tých právnych predpisov, o ktorých hovorí článok 95 ods. 2 ES. A to samozrejme musí platiť, vrátiac sa k predmetnej veci, aj pre systém výmeny údajov o DPH stanovený smernicou 77/799.

54. Napokon pre ďalšie potvrdenie tohto záveru musím tiež citovať nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 [22]. Odôvodnenie č. 3 tohto nariadenia totiž uvádza, že *„opatrenia na harmonizáciu daní prijaté kvôli dobudovaniu vnútorného trhu by... mali zahrňovať*

19 — Rozsudok Komisia/Rada, už citovaný, bod 63.

20 — Tamže, bod 66.

21 — Tamže, bod 67.

22 — Ú. v. ES L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392.

zriadenie spoločného systému na výmenu informácií medzi členskými štátmi, pri ktorom administratívne orgány členských štátov si majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou, aby sa zabezpečilo náležité uplatňovanie DPH na dodávky tovarov a služieb...". [23]

55. Tvrdiac teda, že aj výmeny údajov predstavujú istú formu harmonizácie/aproximácie príslušných vnútroštátnych predpisov, považujem za oprávnený nárok Spojeného kráľovstva odvolávať sa v predmetnej veci na výnimku stanovenú článkom 28 aktu o pristúpení (pozri body 13 a 14 vyššie), práve od okamihu existencie „aktov v oblasti harmonizácie právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu".

56. Čo sa týka faktu, že Spojené kráľovstvo sa neodvolalo na ten istý nárok s ohľadom na výmenu údajov týkajúcich sa priamych daní, podľa mňa v tomto ohľade existuje dokonca príliš jasné vysvetlenie. Výnimka stanovená vyššie uvedeným článkom 28 aktu o pristúpení sa totiž nevzťahuje na tieto dane, a preto v tomto ohľade chýba právny základ pre dovolávanie sa tejto výnimky.

23 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

57. Vo svetle vyššie uvedeného sa teda domnievam, že výnimka stanovená článkom 28 aktu o pristúpení umožňuje Spojenému kráľovstvu, pokiaľ ide o DPH, neuplatňovať na území Gibraltáru systém výmeny údajov stanovený smernicou 77/799.

58. To je objasnené, ostáva určiť, či je možné dospieť k tomu istému záveru aj pokiaľ ide o výmenu údajov týkajúcich sa spotrebných daní.

59. V tomto smere je vhodné vychádzať z predpokladu, uznaného samotnou Komisiou prinajmenšom na účely predmetnej veci, že harmonizované právne normy z oblasti spotrebných daní sa neuplatňujú na Gibraltár, keďže tento nie je súčasťou colného územia Spoločenstva.

60. Súdny dvor totiž potvrdil, že „vylúčenie Gibraltáru z colného územia Spoločenstva znamená, že sa naň neuplatňujú právne normy Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu tovaru, ako ani normy práva Spoločenstva zamerané, čo sa týka voľného pohybu tovaru, na zabezpečenie aproximácie zákonov, práv-

nych predpisov a správnych opatrení členských štátov v súlade s článkami 94 ES a 95 ES". [24]

61. Myslím si, že tie isté úvahy musia platiť, ako zdôrazňuje Spojené kráľovstvo, pre tie normy Spoločenstva založené na článku 93 ES (alebo článku 99 Zmluvy EHS, ktorý mu predchádzal), ktoré smerujú k harmonizácii vnútroštátnych predpisov „týkajúcich sa... spotrebných daní" (vrátane osobitných druhov spotrebných daní), s cieľom zabrániť, aby v členských štátoch pretrvali navzájom sa odlišujúce zákony, ktoré predstavujú prekážky voľného pohybu tovaru.

62. A to je práve prípad smernice 92/12, ktorá bola totiž prijatá, ako vyplýva z jej prvého a štvrtého odôvodnenia, aby sa dosiahlo, že „... zdanenie by malo byť identické vo všetkých členských štátoch", a to pre „vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu", ktorý „si vyžaduje voľný pohyb tovaru vrátane tovaru, ktorý podlieha spotrebným daniam".

63. Pre dosiahnutie tejto harmonizácie smernica 92/12 okrem iného rozšírila oblasť uplatnenia systému výmeny údajov stanoveného smernicou 77/799 o spotrebné dane.

64. Na druhej strane sa domnievam, že rovnako ako sa predtým ukázalo o DPH, ani voči spotrebným daniam nie je odôvodnené rozlišovanie, ktoré sa Komisia pokúša urobiť medzi opatreniami harmonizujúcimi ustanovujúce prvky týchto nepriamych daní a ktoré sa preto neuplatňujú na Gibraltár, a opatreniami, ktoré sa obmedzujú na stanovenie systému spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov a ktoré by teda ako opatrenia „neharmonizujúce" boli na toto územie uplatniteľné.

65. Aj v tomto smere možno totiž znovu ponúknuť, *mutatis mutandis*, úvahu analogickú vyššie uvedenej úvahe o DPH (pozri bod 40 a nasl. vyššie), a teda prijať výklad pojmu opatrení „harmonizujúcich právne predpisy týkajúce sa...] spotrebných daní" (vrátane osobitných spotrebných daní), ktorý zahŕňa právne predpisy týkajúce sa systému výmeny údajov.

66. Na základe uvedeného si preto dovoľujem tvrdiť, že Spojené kráľovstvo nebolo povinné uplatniť na území Gibraltáru systém

24 — Rozsudok z 23. septembra 2003, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-30/01, Zb. s. I-9481, bod 59.

výmeny údajov stanovený smernicou 77/799 ani pokiaľ ide o spotrebné dane.

67. Vo svetle rozvinutých úvah preto navrhujem zamietnuť Komisiou predloženú žalobu.

V — O trovách

68. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku, a berúc do úvahy výsledok, ku ktorému som dospel, pokiaľ ide o zamietnutie žaloby, sa domnievam, že Komisia je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Spojenému kráľovstvu. Španielsko je naopak povinné znášať vlastné trovy konania, v súlade s článkom 69 ods. 4 toho istého rokovacieho poriadku.

VI — Návrh

69. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol, že:

1. Žaloba sa zamieta.

2. Komisia je povinná nahradiť trovy konania.

3. Španielsko znáša svoje vlastné trovy konania.