ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 21ης Ιουλίου 2005 *

Στην υπόθεση C-349/03,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 7 Αυγούστου 2003,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

υποστηριζόμενη από το

Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από την N. Díaz Abad, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνουσα,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΕΠΙΤΡΟΠΗ κατά ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ

κατά

Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, εκπροσωπούμενου από τον K. Manji και την R. Caudwell, επικουρούμενους από τον D. Wyatt, QC, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τον B. Σκουρή, Πρόεδρο, τον P. Jann, τον A. Rosas, την R. Silva de Lapuerta και τον A. Borg Barthet, προέδρους τμήματος, τον R. Schintgen, την N. Colneric (εισηγήτρια), τον S. von Bahr, τον J. N. Cunha Rodrigues, τον Γ. Αρέστη, τον M. Ilešič, τον J. Malenovský και τον J. Klučka, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Μαρτίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί με την προσφυγή της από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και

Βόρειας Ιρλανδίας, μη εφαρμόζοντας στο έδαφος του Γιβραλτάρ την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και εμμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 109), και 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: τροποποιημένη οδηγία 77/799), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

2 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Δεκεμβρίου 2003 επιτράπηκε στο Βασίλειο της Ισπανίας να παρέμβει υπέρ της Επιτροπής.

3 Το Ηνωμένο Βασίλειο ζητεί την απόρριψη της προσφυγής της Επιτροπής και την καταδίκη της στα δικαστικά έξοδα.

Το νομικό πλαίσιο

Η μερική εξαίρεση του εδάφους του Γιβραλτάρ από το πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου

4 Το άρθρο 28 της Πράξης περί των όρων προσχωρήσεως του Βασιλείου της Δανίας, της Ιρλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών [ΕΕ (μόνο σε ξενόγλωσσες εκδόσεις) 1972, L 73, σ. 14, στο εξής: Πράξη Προσχώρησης) ορίζει τα εξής:

«Οι πράξεις των οργάνων της Κοινότητος οι σχετικές με τα προϊόντα του παραρτήματος ΙΙ της Συνθήκης ΕΟΚ και με τα προϊόντα τα οποία κατά την

εισαγωγή τους στην Κοινότητα υπόκεινται σε ειδική ρύθμιση συνεπεία της εφαρμογής της κοινής γεωργικής πολιτικής, καθώς επίσης και οι πράξεις οι σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών δεν εφαρμόζονται στο Γιβραλτάρ, εκτός αν το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής, ορίσει άλλως.»

5 Κατά το άρθρο 29 της Πράξης Προσχώρησης, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, μέρος Ι, σημείο 4, της Πράξης αυτής, το Γιβραλτάρ δεν περιλαμβάνεται στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος.

Η οδηγία 77/799 και οι τροποποιήσεις της

6 Η οδηγία 77/799, όπως ίσχυε αρχικά, αφορούσε την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων. Η οδηγία αυτή εκδόθηκε με βάση το άρθρο 100 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 100 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο αποτελεί πλέον το άρθρο 94 ΕΚ).

7 Η οδηγία 79/1070 διεύρυνε το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799, ώστε να εφαρμόζεται και στον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Η οδηγία αυτή εκδόθηκε με βάση τα άρθρα 99 της Συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο τροποποιήθηκε με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη και αποτέλεσε στη συνέχεια, κατόπιν τροποποιήσεως, το άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο αποτελεί πλέον το άρθρο 93 ΕΚ) και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ.

8 Σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 79/1070, «η πρακτική της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής οδηγεί σε απώλειες εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και [...] πλήττει τον υγιή ανταγωνισμό· [...] συνεπώς έχει επιπτώσεις επί της καλής λειτουργίας της κοινής αγοράς».

9 Η δεύτερη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας εκθέτει τα εξής:

«[...] για μια πιο αποτελεσματική καταπολέμηση της πρακτικής αυτής, ενδείκνυται να ενταθεί η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών στο εσωτερικό της Κοινότητος, σύμφωνα με κοινές αρχές και κοινούς κανόνες.»

10 Στην τρίτη αιτιολογική σκέψη της ίδιας αυτής οδηγίας προβλέπονται τα εξής:

«[...] πρέπει να επεκταθεί η συνεργασία αυτή [των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών] στον τομέα των εμμέσων φόρων, προκειμένου να εξασφαλισθούν ο σωστός προσδιορισμός και η ορθή είσπραξη των τελευταίων αυτών.»

11 Η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 79/1070 ορίζει τα εξής:

«[...] η επέκταση της αμοιβαίας συνδρομής αποδεικνύεται ιδιαίτερα αναγκαία και επείγουσα όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας, λόγω του χαρακτήρα του ως γενικού φόρου επί της καταναλώσεως και του ρόλου του στο σύστημα ιδίων πόρων της Κοινότητος.»

12 Κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 79/1070, τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που είναι αναγκαίες για να συμμορφωθούν προς την οδηγία αυτή το αργότερο την 1η Ιανουαρίου 1981.

13 Η οδηγία 92/12 διεύρυνε άλλη μία φορά το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 77/799, ώστε η οδηγία αυτή να εφαρμόζεται και στους έμμεσους φόρους κατανάλωσης που βαρύνουν τα ορυκτέλαια, το οινόπνευμα και τα αλκοολούχα ποτά, καθώς και τα βιομηχανοποιημένα καπνά. Η οδηγία 92/12 εκδόθηκε με βάση το άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ, όπως είχε διαμορφωθεί με την Ενιαία Ευρωπαϊκή Πράξη.

14 Στην πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 εκτίθενται τα εξής:

«[...] η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς προϋποθέτουν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, περιλαμβανομένων και εκείνων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.»

15 Η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι, προκειμένου να διασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, το απαιτητό των ειδικών φόρων κατανάλωσης πρέπει να είναι ίδιο σε όλα τα κράτη μέλη.

16 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 77/799 προβλέπει τα εξής:

«Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, κάθε πληροφορία που ενδέχεται να τους επιτρέψει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας καθώς και κάθε πληροφορία σχετικά με τη βεβαίωση των ακόλουθων έμμεσων φόρων:

— φόρων επί της προστιθέμενης αξίας,

— ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των ορυκτελαίων,

— ειδικών φόρων κατανάλωσης επί του οινοπνεύματος και των αλκοολούχων ποτών,

— ειδικών φόρων κατανάλωσης επί των βιομηχανοποιημένων καπνών.»

17 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία δεν επιβάλλει την υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβιβάσεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.»

18 Κατά το άρθρο 31, παράγραφος 1, της οδηγίας 92/12, τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την εν λόγω οδηγία την 1η Ιανουαρίου 1993.

Η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής

19 Η Επιτροπή, κρίνοντας ότι το Ηνωμένο Βασίλειο δεν την είχε ενημερώσει για τα μέτρα μεταφοράς της τροποποιημένης οδηγίας 77/799 στην εσωτερική έννομη τάξη, όσον αφορά το έδαφος του Γιβραλτάρ, κίνησε τη διαδικασία του άρθρου 226 ΕΚ σχετικά με παράβαση κράτους μέλους και ζήτησε από το εν λόγω κράτος μέλος να της υποβάλει τις παρατηρήσεις του. Κατόπιν αυτού, οι βρετανικές αρχές

ανακοίνωσαν στην Επιτροπή τα μέτρα που είχαν λάβει σχετικά με τους άμεσους φόρους με το νομοθετικό διάταγμα 26 του 1997, με το οποίο τροποποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα για τη φορολογία εισοδήματος [Income Tax (Amendment) (N° 2) Ordinance 1997] και το οποίο άρχισε να ισχύει την 1η Οκτωβρίου 1997. Το Ηνωμένο Βασίλειο πάντως έκρινε ότι, αφού ούτε το κοινό σύστημα του ΦΠΑ ούτε οι εναρμονισμένοι κανόνες για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης ισχύουν στο Γιβραλτάρ, οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας που αφορούν τους φόρους αυτούς δεν έχουν εφαρμογή στο εν λόγω έδαφος. Στις 27 Ιουνίου 2002 η Επιτροπή, μετά από ένα συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως, εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το εν λόγω κράτος να θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα για τη συμμόρφωσή του εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της γνώμης αυτής. Η Επιτροπή, επειδή έκρινε ότι από τις παρατηρήσεις που διατύπωσε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κατόπιν της αιτιολογημένης γνώμης μπορούσε να συναχθεί ότι συνεχιζόταν η παράβαση την οποία αφορούσε η αιτιολογημένη γνώμη, αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

20 Η Επιτροπή ομολογεί ότι το έδαφος του Γιβραλτάρ εξαιρείται, δυνάμει του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης, από το πεδίο εφαρμογής των κανόνων εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών και είναι διατεθειμένη να δεχτεί στην παρούσα διαδικασία το τεκμήριο ότι ούτε οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου για την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης έχουν εφαρμογή στο έδαφος αυτό.

21 Η Επιτροπή υποστηρίζει εντούτοις ότι η τροποποιημένη οδηγία 77/799 αποτελεί μέρος των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου που έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, καθόσον αφορά την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στους τομείς του ΦΠΑ και των έμμεσων φόρων κατανάλωσης.

22 Η οδηγία αυτή καθιερώνει, κατά την Επιτροπή, ένα μηχανισμό ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, ώστε να έχουν περισσότερες δυνατότητες να επιβάλλουν την τήρηση της εσωτερικής τους νομοθεσίας. Ο μόνος σκοπός της οδηγίας συνίσταται στη διευκόλυνση της ανταλλαγής των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για τη βεβαίωση και την είσπραξη των φόρων σύμφωνα με το φορολογικό σύστημα κάθε κράτους μέλους, ώστε να καταπολεμείται η φοροδιαφυγή, να αποφεύγονται οι στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και να διατηρείται υγιής ανταγωνισμός. Οι τροποποιήσεις της οδηγίας 77/799 με τις οδηγίες 79/1070 και 92/12 δεν επηρεάζουν καθόλου το ίδιο το φορολογικό δίκαιο των κρατών μελών. Δεν πρόκειται για μέτρο εναρμόνισης των νομοθεσιών που διέπουν τον ΦΠΑ ή τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

23 Κατά την Επιτροπή, οι πληροφορίες που προέρχονται από τις φορολογικές αρχές του Γιβραλτάρ θα μπορούσαν να είναι χρήσιμες, αν όχι απαραίτητες, για την ορθή βεβαίωση του ΦΠΑ ή των έμμεσων φόρων κατανάλωσης σε άλλες περιοχές της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, έστω και αν οι φόροι αυτοί δεν επιβάλλονται στο Γιβραλτάρ.

24 Στην έσχατη των περιπτώσεων θα μπορούσε να υποστηριχτεί, κατά την Επιτροπή, ότι το άρθρο 10 ΕΚ απαιτεί την επέκταση του συστήματος αμοιβαίας πληροφόρησης και στο Γιβραλτάρ.

25 Η οδηγία 92/12, δεδομένου ότι αφορά σχεδόν αποκλειστικά την εναρμόνιση των ουσιαστικού δικαίου διατάξεων για τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης, στηρίζεται αναγκαστικά στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ. Το γεγονός και μόνο ότι μια διάταξη περιλαμβάνεται σε μέτρο που αφορά κυρίως εναρμόνιση ουσιαστικών διατάξεων δεν της προσδίδει τον χαρακτήρα διάταξης εναρμόνισης. Κατά την Επιτροπή πάντα, η οδηγία 79/1070 έπρεπε να στηριχτεί στο άρθρο 100 της Συνθήκης ΕΟΚ. Η νομική βάση που χρησιμοποιήθηκε για τη διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 77/799, ώστε να καλύπτονται και ο ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να επηρεάσει την αντιμετώπιση των μέτρων αμοιβαίας συνδρομής από την άποψη του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης.

26 Η Ισπανική Κυβέρνηση φρονεί ότι η Κοινότητα, μολονότι επιδίωξε και δέχτηκε, για διάφορους λόγους, την εξαίρεση ορισμένων εδαφών από την εναρμόνιση των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, δεν ήθελε να γίνουν τα εδάφη αυτά τόπος φοροδιαφυγής σε βάρος των άλλων κρατών μελών, πράγμα που θα συνέβαινε αν ένα κράτος μέλος αρνούνταν να παράσχει σε άλλο κράτος μέλος πληροφορίες σχετικά με ένα από τα εδάφη αυτά. Τούτο θα εμπόδιζε πιθανότατα την ουσιαστική εναρμόνιση στα άλλα εδάφη, τα οποία όμως υπόκεινται στην εναρμόνιση.

27 Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, η οικονομική πραγματικότητα του Γιβραλτάρ, καθώς και η επίδρασή του στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς από διάφορες απόψεις, έχουν αλλάξει κατά πολύ. Το Βασίλειο της Ισπανίας, που θίγεται ιδιαίτερα από την παράλειψη μεταφοράς της οδηγίας, έχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να αποδείξει ότι η μη εφαρμογή της τροποποιημένης οδηγίας 77/799 στο Γιβραλτάρ προξενεί ζημία στα κράτη μέλη. Η ακραία συνέπεια του επιχειρήματος αυτού είναι η συμμόρφωση με το καθήκον συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών, το οποίο προκύπτει από το άρθρο 10 ΕΚ.

28 Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, υπάρχει κάποια εξέλιξη ως προς την αντίληψη που επικρατεί για τη συνεργασία των φορολογικών αρχών μέσω της ανταλλαγής πληροφοριών και ως προς τη σημασία που αποδίδεται στη συνεργασία αυτή, σκοπός της οποίας είναι η αποτελεσματικότερη πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Επομένως είναι δυνατή η διάκριση μεταξύ του μέτρου συνεργασίας που αποσκοπεί σε φορολογική εναρμόνιση και του μέτρου συνεργασίας που αποτελεί απλώς μέτρο που δεν έχει αυτή τη διάσταση και περιορίζεται να καθορίσει τους κανόνες συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών.

29 Μολονότι υπάρχουν στην Ισπανία εδάφη στα οποία δεν επιβάλλεται ΦΠΑ ή τα οποία δεν αποτελούν τμήμα της τελωνειακής ένωσης, το Βασίλειο της Ισπανίας δεν

θεωρεί ότι η οδηγία 77/799, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 79/1070 ή με την οδηγία 92/12, δεν θα έπρεπε να έχει εφαρμογή στα εδάφη αυτά.

30 Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει η Ισπανική Κυβέρνηση είναι ότι η εξαίρεση ορισμένων εδαφών από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και των εναρμονισμένων έμμεσων φόρων κατανάλωσης δεν σημαίνει ότι οι φόροι αυτοί πρέπει να εξαιρούνται αυτόματα από το πεδίο εφαρμογής της τροποποιημένης οδηγίας 77/799. Σκοπός της οδηγίας αυτής είναι να μην υπόκειται η εφαρμογή της σε κανένα γεωγραφικό περιορισμό.

31 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου αμφισβητεί το βάσιμο της προσφυγής. Κατά την κυβέρνηση αυτή, οι διευρύνσεις της ρύθμισης της οδηγίας 77/799 αφενός με την οδηγία 79/1070 και αφετέρου με την οδηγία 92/12, ώστε να καλυφθούν ο ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης αντίστοιχα, δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ.

32 Η τροποποιημένη οδηγία 77/799 περιλαμβάνει, καθόσον αφορά την αμοιβαία συνδρομή στον τομέα του ΦΠΑ, «εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών» κατά την έννοια του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης και, κατά συνέπεια, δεν έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ. Στη διάταξη αυτή πρέπει να αποδοθεί η σημασία που προκύπτει κανονικά από το γράμμα της.

33 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου πάντα, η εν λόγω οδηγία δεν έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ ούτε όσον αφορά την αμοιβαία συνδρομή στον τομέα των έμμεσων φόρων κατανάλωσης. Τούτο προκύπτει από το γεγονός ότι το Γιβραλτάρ εξαιρείται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και από το γεγονός ότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ για τη διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων εντός της εσωτερικής αγοράς δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ. Η πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/12 και ορισμένες άλλες αιτιολογικές σκέψεις της αποδεικνύουν ότι σκοπός της οδηγίας αυτής είναι η διασφάλιση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

34 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, είναι αδύνατη η διάκριση μεταξύ των στόχων της αμοιβαίας συνδρομής για τη βεβαίωση και την είσπραξη του ΦΠΑ και των έμμεσων φόρων κατανάλωσης αφενός και των στόχων εναρμόνισης των διατάξεων που αφορούν τον ίδιο τον ΦΠΑ και τους ίδιους τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης. Η βεβαίωση και η είσπραξη του ΦΠΑ και των έμμεσων φόρων κατανάλωσης, οι οποίες έχουν στενή σχέση με την προβλεπόμενη από την οδηγία αυτή αμοιβαία συνδρομή, είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τους εν λόγω φόρους που πρέπει να βεβαιωθούν και να εισπραχθούν. Η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης του φορολογικού συστήματος αποτελεί σημαντικό παράγοντα για τον προσδιορισμό του πραγματικού συντελεστή του φόρου και δεν μπορεί, στην πράξη, να διαχωριστεί από την ικανότητα των κρατών μελών να εισπράττουν τους φόρους.

35 Οι διευρύνσεις του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 77/799, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με την έκδοση των οδηγιών 79/1070 και 92/12, στηρίχτηκαν στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ, το οποίο αφορά την εναρμόνιση των νομοθεσιών για την έμμεση φορολογία στον βαθμό κατά τον οποίο η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλιστεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Οι νομικές βάσεις που χρησιμοποιήθηκαν με σκοπό την επέκταση του συστήματος αμοιβαίας συνδρομής, ώστε να καλυφθούν και ο ΦΠΑ και οι έμμεσοι φόροι κατανάλωσης, δεν μπορεί να είναι κρίσιμες για τα επίμαχα στην παρούσα διαδικασία ζητήματα, αλλά αποτελούν εν μέρει το υπόβαθρο της παρούσας διαφοράς και πρέπει να ληφθούν υπόψη.

36 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υπενθυμίζει ότι το Δικαστήριο, με τη σκέψη 67 της απόφασης της 29ης Απριλίου 2004, C-338/01, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Συλλογή 2004, σ. I-4829), διαπίστωσε ότι η έκφραση «φορολογικές διατάξεις» του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει όχι μόνον τις διατάξεις που προσδιορίζουν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, τις φορολογητέες πράξεις, τη βάση επιβολής του φόρου, τους συντελεστές και τις απαλλαγές από άμεσους και έμμεσους φόρους, αλλά και τις διατάξεις τις σχετικές με τον τρόπο εισπράξεως των φόρων αυτών. Η σκέψη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογία και στην παρούσα υπόθεση.

37 Η αντίληψη του Ηνωμένου Βασιλείου είναι σύμφωνη με την αντίληψη που εκφράζει η πρόσφατη κοινοτική φορολογική νομοθεσία, η οποία αντιμετωπίζει τα μέτρα συνεργασίας στον τομέα του ΦΠΑ ως μέτρα φορολογικής εναρμόνισης [βλ. την τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού (ΕΚ) 1798/2003 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2003, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας και την κατάργηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 218/92 (ΕΕ L 264, σ. 1)].

38 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η απόπειρα θεμελίωσης του συλλογισμού στο άρθρο 10 ΕΚ με σκοπό την αποφυγή μιας συνέπειας που ειδάλλως θα προέκυπτε από την εφαρμογή του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης αντιβαίνει τόσο στο γράμμα όσο και στο πνεύμα του εν λόγω άρθρου 10 ΕΚ.

39 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, οι ισχυρισμοί που προβάλλει το Βασίλειο της Ισπανίας σχετικά με τη νομική κατάσταση που επικρατεί σε ορισμένα ισπανικά εδάφη δεν ασκούν καμία επιρροή στην υπόθεση που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Προκαταρκτική παρατήρηση

40 Αν ληφθούν υπόψη η διαδικασία πριν από την άσκηση της προσφυγής και το αιτιολογικό μέρος του δικογράφου της προσφυγής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παρούσα προσφυγή έχει την έννοια ότι αφορά τη μη εφαρμογή της τροποποιημένης οδηγίας 77/799 μόνον όσον αφορά τον ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

Η αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών στον τομέα του ΦΠΑ

41 Δυνάμει του άρθρου 299, παράγραφος 4, ΕΚ, η Συνθήκη έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, διότι το Γιβραλτάρ είναι αποικία του Στέμματος, για τις εξωτερικές σχέσεις του οποίου υπεύθυνο είναι το Ηνωμένο Βασίλειο. Εντούτοις, δυνάμει της Πράξεως Προσχωρήσεως, ορισμένες διατάξεις της Συνθήκης δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ (βλ. απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-30/01, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2003, σ. I-9481, σκέψη 47)· οι εξαιρέσεις αυτές προβλέφθηκαν λόγω της ειδικής νομικής θέσης του εδάφους αυτού και κυρίως του καθεστώτος του ως ελεύθερου λιμένα.

42 Από το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης συνάγεται ότι οι πράξεις των οργάνων της Κοινότητας στον τομέα της εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών που αφορούν τους φόρους κύκλου εργασιών δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, εκτός αν το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποφασίζοντας ομοφώνως προτάσει της Επιτροπής, ορίσει άλλως.

43 Η εν λόγω διάταξη πρέπει, καθόσον αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου στο έδαφος της Κοινότητας, να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε η εφαρμογή της να περιορίζεται σε αυτό μόνο που είναι απόλυτα αναγκαίο για την προστασία των συμφερόντων τα οποία επιτρέπει στο Γιβραλτάρ να προστατεύει. Η διάταξη αυτή πρέπει επίσης να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 10, πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, ΕΚ, κατά το οποίο τα κράτη μέλη οφείλουν να διευκολύνουν την Κοινότητα στην εκτέλεση της αποστολής της (βλ. συναφώς την απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 194/85 και 241/85, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1988, σ. 1037, σκέψη 20).

44 Κατά συνέπεια, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «πράξεις σχετικές με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών», κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 28, οι διατάξεις που προβλέπουν απλώς τη συνεργασία μεταξύ κρατών μελών και αφήνουν σε καθένα από τα κράτη αυτά την ελευθερία να χρησιμοποιεί τις δικές του μεθόδους ερευνών και ανακοίνωσης των πληροφοριών.

45 Η τροποποιημένη οδηγία 77/799 όμως, όπως προκύπτει κυρίως από το άρθρο της 8, παράγραφος 1, το οποίο κάνει λόγο για τα όρια που θέτουν στη δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του οικείου κράτους μέλους, δεν προχωρεί πέρα από το σημείο αυτό.

46 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η τροποποιημένη οδηγία 77/799, καθόσον αφορά τον ΦΠΑ, δεν ανήκει στην κατηγορία των «πράξεων [των] σχετικών με την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών περί των φόρων κύκλου εργασιών», κατά την έννοια του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης.

47 Η ορθότητα της εκτίμησης αυτής δεν αναιρείται από την εκτίμηση στην οποία προέβη το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Συμβουλίου, με την οποία ερμηνεύθηκε η έννοια «φορολογικές διατάξεις» του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ και όχι η έννοια «πράξεις σχετικές με την εναρμόνιση» του άρθρου 28 της Πράξης Προσχώρησης.

48 Η τρίτη αιτιολογική σκέψη του κανονισμού 1798/2003, την οποία επικαλέστηκε η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, προβλέπει βέβαια ότι «τα μέτρα φορολογικής εναρμόνισης για τη συμπλήρωση της εσωτερικής αγοράς θα πρέπει, συνεπώς, να περιλαμβάνουν την καθιέρωση ενός κοινού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών, σύμφωνα με το οποίο οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών οφείλουν να παρέχουν αμοιβαία συνδρομή και να συνεργάζονται με την Επιτροπή, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή του ΦΠΑ στις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στις εισαγωγές αγαθών».

49 Εντούτοις, οι διατάξεις του πρωτογενούς δικαίου, όπως είναι το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, δεν επιτρέπεται να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα μιας αιτιολογικής σκέψης κάποιας πράξης του παράγωγου δικαίου. Επιπλέον, η εν λόγω τρίτη αιτιολογική σκέψη αποτελεί στοιχείο της αιτιολογίας κανονισμού που εκδόθηκε από τον κοινοτικό νομοθέτη με βάση το άρθρο 93 ΕΚ, το οποίο μάλιστα δεν αποτελεί, αντίθετα από ό,τι το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, διάταξη που να εισάγει εξαίρεση. Η αιτιολογική αυτή σκέψη δεν μπορεί συνεπώς να αναιρεί την ορθότητα της εκτίμησης στην οποία προέβη το Δικαστήριο με τη σκέψη 46 της παρούσας απόφασης.

50 Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η τροποποιημένη οδηγία 77/799 έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, καθόσον αφορά τον ΦΠΑ.

Η αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών στον τομέα των έμμεσων φόρων κατανάλωσης

51 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 29 της Πράξης Προσχώρησης, σε συνδυασμό με το παράρτημα I, μέρος I, σημείο 4, της Πράξης αυτής, το Γιβραλτάρ

δεν περιλαμβάνεται στο κοινοτικό τελωνειακό έδαφος. Η εξαίρεση αυτή πρέπει, όπως και το άρθρο 28 της Πράξης Προσχώρησης, να ερμηνευθεί στενά.

52 Για την επίλυση της παρούσας υπόθεσης δεν χρειάζεται να εξακριβωθεί αν η εξαίρεση του Γιβραλτάρ από το κοινοτικό τελωνειακό έδαφος σημαίνει ότι δεν έχουν εφαρμογή στο Γιβραλτάρ οι διατάξεις της οδηγίας 92/12 για την εναρμόνιση των ουσιαστικού δικαίου διατάξεων που ρυθμίζουν τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

53 Συγκεκριμένα, ακόμη και αν υποτεθεί ότι αυτές οι διατάξεις της οδηγίας δεν έχουν εφαρμογή στο εν λόγω έδαφος, η εξαίρεση αυτή δεν σημαίνει πάντως ότι το Γιβραλτάρ απαλλάσσεται από την υποχρέωση αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών, την οποία προβλέπει η τροποποιημένη οδηγία 77/799 στον τομέα των έμμεσων φόρων κατανάλωσης. Το γεγονός ότι οι αρχές του Γιβραλτάρ υπόκεινται στην υποχρέωση αυτή δεν έχει δηλαδή συνέπειες επί της ενδεχόμενης μη εφαρμογής στο έδαφος αυτό των διατάξεων που επιβάλλουν την εναρμόνιση των ίδιων των φόρων αυτών.

54 Κατά συνέπεια, η τροποποιημένη οδηγία 77/799 έχει εφαρμογή στο Γιβραλτάρ, καθόσον αφορά τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης.

55 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη.

56 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, μη εφαρμόζοντας στο έδαφος του Γιβραλτάρ, όσον αφορά τον ΦΠΑ και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης, την τροποποιημένη οδηγία 77/799, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

57 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ηττήθηκε και η Επιτροπή έχει υποβάλει σχετικό αίτημα, το κράτος μέλος αυτό πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του ίδιου κανονισμού, το Βασίλειο της Ισπανίας, που παρενέβη στη δίκη, θα φέρει τα έξοδά του.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

1) **Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, μη εφαρμόζοντας στο έδαφος του Γιβραλτάρ, όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας και τους έμμεσους φόρους κατανάλωσης, την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και εμμέσων φόρων, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 79/1070/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, και 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.**

2) Καταδικάζει το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας στα δικαστικά έξοδα.

3) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα έξοδά του.

(υπογραφές)