WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 21 lipca 2005 r.*

W sprawie C-349/03

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 7 sierpnia 2003 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

popierana przez

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

interwenient,

* Język postępowania: angielski.

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowanemu przez K. Manjiego oraz R. Caudwell, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Wyatta, QC, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta i A. Borg Barthet, prezesi izb, R. Schintgen, N. Colneric (sprawozdawca), S. von Bahr, J.N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, M. Ilešič, J. Malenovský i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 marca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że nie stosując 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 (Dz.U. L 336, str. 15), zmienionej dyrektywami Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. (Dz.U. L 331, str. 8) oraz 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) (zwanej dalej „zmienioną dyrektywą 77/799"), Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy traktatu WE.

2 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 4 grudnia 2003 r. Królestwo Hiszpanii zostało dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania Komisji.

3 Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej wnosi o oddalenie skargi Komisji oraz obciążenie jej kosztami postępowania.

Ramy prawne

Częściowe wyłączenie terytorium Gibraltaru z zakresu stosowania prawa wspólnotowego

4 Artykuł 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowań w traktatach (Dz.U. 1972, L 73, str. 14, zwanego dalej „aktem przystąpienia") stanowi:

„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".

5 Zgodnie z załącznikiem I część I pkt 4 aktu przystąpienia w związku z jego art. 29 terytorium Gibraltaru jest wyłączone ze wspólnotowego obszaru celnego.

Dyrektywa 77/799 i jej zmiany

6 Dyrektywa 77/799 w wersji pierwotnej dotyczyła pomocy wzajemnej właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. Została ona uchwalona na podstawie art. 100 traktatu EWG (po zmianach art. 100 traktatu WE, obecnie art. 94 WE).

7 Dyrektywa 79/1070 rozszerzyła zakres stosowania dyrektywy 77/799 na podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT"). Została ona uchwalona na podstawie art. 99 traktatu EWG (zmienionego Jednolitym Aktem Europejskim, po zmianach art. 99 traktatu WE, obecnie art. 93 WE) oraz art. 100 traktatu EWG.

8 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 79/1070 „praktyka uchylania się od płacenia podatków oraz unikania płacenia podatków prowadzi do strat budżetowych i narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej, jak również zagraża uczciwej konkurencji; wpływa to zatem negatywnie na sprawne funkcjonowanie wspólnego rynku".

9 Motyw drugi tej dyrektywy stanowi:

„[...] w celu bardziej efektywnego zwalczania tych praktyk powinna zostać wzmocniona współpraca między administracjami podatkowymi we Wspólnocie, zgodnie ze wspólnymi zasadami i normami".

10 Zgodnie z motywem trzecim tej dyrektywy:

„[...] taka wzajemna pomoc [właściwych władz państw członkowskich] powinna zostać rozszerzona na dziedzinę podatków pośrednich, by mieć pewność, iż podatki te są prawidłowo obliczone i pobierane".

11 Motyw czwarty dyrektywy 79/1070 stanowi:

„[...] rozszerzenie wzajemnej pomocy okazuje się szczególnie pilne w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, z uwagi na jego charakter jako ogólnego podatku konsumpcyjnego oraz jego istotn[ą] rol[ę] w systemie środków własnych Wspólnoty".

12 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 79/1070 państwa członkowskie wprowadzą w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania tej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 stycznia 1981 r.

13 Dyrektywa 92/12 ponownie rozszerzyła zakres stosowania dyrektywy 77/799, obejmując nim podatek akcyzowy od olejów mineralnych, podatek akcyzowy od alkoholi i napojów alkoholowych, jak również podatek akcyzowy od wyrobów tytoniowych. Podstawę prawną dyrektywy 92/12 stanowił art. 99 traktatu EWG w wersji zmienionej Jednolitym Aktem Europejskim.

14 Zgodnie z motywem pierwszym dyrektywy 92/12:

„[...] ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga swobodnego przepływu towarów, włączając te, które są objęte podatkiem akcyzowym".

15 Motyw czwarty dyrektywy 92/12 stanowi, że w celu zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego ściągalność podatków akcyzowych powinna być jednakowa we wszystkich państwach członkowskich.

16 Artykuł 1 ust. 1 zmienionej dyrektywy 77/799 przewiduje:

„1. Właściwe władze państw członkowskich, w zgodzie z przepisami niniejszej dyrektywy, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i od kapitału oraz wszelkie informacje odnośnie do naliczania następujących podatków pośrednich:

— podatku od wartości dodanej,

— podatku akcyzowego od olei mineralnych,

— podatku akcyzowego od alkoholi i napojów alkoholowych,

— podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych".

17 Artykuł 8 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna".

18 Zgodnie z art. 31 ust. 1 dyrektywy 92/12, nie później niż do dnia 1 stycznia 1993 r. państwa członkowskie wprowadzą w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do dostosowania się do niniejszej dyrektywy.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

19 Wobec tego, że Komisja nie została poinformowana przez Zjednoczone Królestwo o działaniach podjętych celem transponowania zmienionej dyrektywy 77/799 do krajowego porządku prawnego w odniesieniu do terytorium Gibraltaru, wszczęła ona postępowanie w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przewidziane w art. 226 WE i wezwała to państwo do

przedstawienia wyjaśnień. Władze brytyjskie zawiadomiły zatem Komisję o przepisach, które wydały w zakresie podatków bezpośrednich w drodze rozporządzenia nr 26 z 1997 r. zmieniającego rozporządzenie o podatku dochodowym [Income Tax (Amendment) (N° 2) Ordinance 1997], które weszło w życie z dniem 1 października 1997 r. Zjednoczone Królestwo uznało jednak, że ponieważ Gibraltar nie podlegał ani wspólnemu systemowi podatku VAT, ani zharmonizowanym zasadom w zakresie akcyzy, przepisy tej dyrektywy dotyczące tych podatków nie znajdują zastosowania do jego terytorium. Po wystosowaniu uzupełniającego wezwania do usunięcia uchybienia Komisja w dniu 27 czerwca 2002 r. wydała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo do podjęcia działań niezbędnych celem zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od dnia jej doręczenia. Uznawszy, że z uwag przedstawionych przez rząd Zjednoczonego Królestwa w następstwie owej opinii wynikało, iż nadal ma miejsce uchybienie wskazane w uzasadnionej opinii, Komisja postanowiła wnieść przedmiotową skargę.

W przedmiocie skargi

Argumenty stron

20 Komisja przyznaje, że terytorium Gibraltaru jest zgodnie z art. 28 aktu przystąpienia wyłączone z zakresu stosowania zasad harmonizacji dotyczących podatku obrotowego i gotowa jest uznać w ramach niniejszego postępowania, że przepisy prawa wspólnotowego dotyczące harmonizacji podatku akcyzowego również nie znajdują zastosowania do tego terytorium.

21 Utrzymuje ona jednakże, że zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie wzajemnej pomocy właściwych władz w dziedzinie podatku VAT i podatków akcyzowych zalicza się do przepisów prawa wspólnotowego, które znajdują zastosowanie do terytorium Gibraltaru.

22 Dyrektywa ta ustanawia jej zdaniem mechanizm wymiany informacji między władzami podatkowymi państw członkowskich celem umożliwienia im zapewnienia większego poszanowania przepisów krajowych. Jej celem jest wyłącznie ułatwienie wymiany informacji niezbędnych do obliczania i pobierania podatków zgodnie z systemem podatkowym poszczególnych państw członkowskich, na zwalczaniu w ten sposób oszustw podatkowych, na unikaniu zakłóceń w przepływie kapitału i na zachowaniu zdrowej konkurencji. Zmiany dyrektywy 77/799 dokonane dyrektywami 79/1070 i 92/12 nie mają żadnego wpływu na samo prawo podatkowe państw członkowskich. Nie stanowią one środka harmonizującego przepisy dotyczące podatku VAT ani podatków akcyzowych.

23 Informacje pochodzące od władz podatkowych Gibraltaru mogą jej zdaniem być użyteczne, a nawet niezbędne dla prawidłowego obliczenia podatku VAT lub podatków akcyzowych w innych obszarach Wspólnoty Europejskiej, nawet jeśli podatki te nie są stosowane w Gibraltarze.

24 Wreszcie można jej zdaniem twierdzić, że art. 10 WE wymaga rozszerzenia systemu wzajemnego informowania na Gibraltar.

25 Twierdzi ona wobec tego, że ponieważ dyrektywa 92/12 dotyczy prawie wyłącznie harmonizacji przepisów prawa materialnego w dziedzinie podatków akcyzowych, jej podstawę prawną musi stanowić art. 99 traktatu EWG. Sama okoliczność, że przepis zamieszczony jest w akcie, który dotyczy zasadniczo materialnej harmonizacji, nie nadaje mu charakteru przepisu harmonizującego. Natomiast podstawą prawną dyrektywy 79/1070 winien był być art. 100 traktatu EWG. Podstawa prawna powołana w celu rozszerzenia zakresu stosowania dyrektywy 77/799 na podatek VAT i odpowiednio na podatki akcyzowe nie może w żadnym przypadku przesądzać o traktowaniu środków pomocy wzajemnej pod kątem art. 28 aktu przystąpienia.

26 Rząd hiszpański ocenia, że choć Wspólnota chciała i akceptowała, że pewne obszary były z różnych względów wyłączone z zakresu harmonizacji podatków bezpośrednich, to jednak nie chciała, by stały się miejscem oszustw ze szkodą dla innych państw członkowskich z tego względu, że jedno z państw odmawia dostarczenia innemu informacji dotyczących jednego z tych obszarów. Sytuacja taka byłaby prawdopodobnie przeszkodą dla materialnej harmonizacji na innych obszarach, które zostały poddane harmonizacji.

27 Twierdzi on, że sytuacja gospodarcza Gibraltaru, włączając jego wpływ na różne aspekty funkcjonowania rynku wewnętrznego, zmieniła się. Ponieważ Królestwo Hiszpanii jest stroną, która szczególnie ucierpiała wskutek braku transpozycji, ma ono wystarczające dowody, by wykazać, iż niestosowanie zmienionej dyrektywy 77/799 w Gibraltarze wyrządziło państwom członkowskim szkodę. Twierdzenie to sprowadza się do wynikającego z art. 10 WE obowiązku współpracy między państwami członkowskimi.

28 Jego zdaniem zauważa się pewną zmianę koncepcji i znaczenia, które należy przypisywać współpracy, jaką administracje podatkowe winny prowadzić między sobą w drodze wymiany informacji celem bardziej skutecznego zwalczania oszustw i unikania opodatkowania. Możliwe jest w związku z tym rozróżnienie w zależności od tego, czy dana forma współdziałania służy harmonizacji podatkowej, czy też nie dotyczy tego aspektu i ogranicza się po prostu do ustalenia zasad współpracy między państwami członkowskimi.

29 Mimo że w Hiszpanii istnieją obszary, na których podatek VAT nie znajduje zastosowania i które nie są objęte unią celną, Królestwo Hiszpanii nie uważa, że

dyrektywa 77/799 zmieniona dyrektywą 79/1070 i dyrektywą 92/12 nie powinny mieć zastosowania do tych obszarów.

30 Rząd hiszpański twierdzi w związku z tym, że okoliczność, iż pewne obszary są wyłączone z zakresu stosowania zharmonizowanych podatków: VAT i akcyzowych, nie oznacza ich automatycznego wyłączenia z zakresu stosowania zmienionej dyrektywy 77/799. Dyrektywa ma ogólny geograficzny zakres zastosowania.

31 Rząd Zjednoczonego Królestwa kwestionuje zasadność skargi. Według niego rozszerzenie reżimu prawnego dyrektywy 77/799 po pierwsze na podatek VAT, dokonane dyrektywą 79/1070, oraz po drugie na podatki akcyzowe, dokonane dyrektywą 92/12, nie znajduje zastosowania do Gibraltaru.

32 W zakresie, w jakim zmieniona dyrektywa 77/799 dotyczy wzajemnej pomocy w dziedzinie podatku VAT, przewiduje ona „harmonizacj[ę] przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych" w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia i w związku z tym nie znajduje zastosowania do Gibraltaru. Terminy użyte w tym przepisie winny być odczytywane w ich zwykłym znaczeniu.

33 W zakresie, w jakim dyrektywa ta dotyczy wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków akcyzowych, również nie stosuje się ona do Gibraltaru. Wynika to z wyłączenia Gibraltaru z obszaru celnego Wspólnoty i z okoliczności, że postanowienia traktatu WE, których celem jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów w ramach rynku wewnętrznego nie mają zastosowania do Gibraltaru. Motyw pierwszy dyrektywy 92/12, jak również niektóre inne motywy wskazują, że celem tej dyrektywy jest zagwarantowanie swobodnego przepływu towarów.

34 Jego zdaniem nie jest możliwe odróżnienie celów wzajemnej pomocy w zakresie obliczania i poboru podatku VAT oraz podatków akcyzowych od celów harmonizacji przepisów dotyczących samego podatku VAT i podatków akcyzowych. Obliczanie i pobór podatku VAT oraz podatków akcyzowych, w ścisłym połączeniu ze wzajemną pomocą przewidzianą w tej dyrektywie, są nieodłącznie związane z leżącymi u ich podstaw podatkami, które należy określić i pobrać. Skuteczność, z jaką system podatkowy jest zarządzany, stanowi istotny czynnik dla określania rzeczywistej stawki podatku i w praktyce nie może być oddzielona od uprawnień państw członkowskich do pobierania podatków.

35 Twierdzi on, że rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 77/799 dyrektywami 79/1070 oraz 92/12 zostało dokonane na podstawie art. 99 traktatu EWG, dotyczącego harmonizacji przepisów w zakresie opodatkowania pośredniego w stopniu niezbędnym do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Podstawy prawne wykorzystane celem rozszerzenia systemu wzajemnej pomocy na podatek VAT i podatki akcyzowe nie są miarodajne dla kwestii spornych w niniejszym postępowaniu, stanowią jednak dalszy plan niniejszego sporu i powinny zostać wzięte pod uwagę.

36 Rząd Zjednoczonego Królestwa przypomina, że w pkt 67 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-4829, Trybunał stwierdził, że termin „przepisy podatkowe" użyty w art. 95 ust. 2 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, ale również do przepisów dotyczących sposobów ich poboru. Analogiczne rozważania znajdują zastosowanie do niniejszej sprawy.

37 Według niego stanowisko Zjednoczonego Królestwa jest zgodne z tym, co zostało przyjęte w najnowszym wspólnotowym ustawodawstwie podatkowym, które traktuje dane formy współdziałania w dziedzinie podatku VAT jako środki harmonizujące podatek [zob. motyw trzeci rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, str. 1)].

38 Odwołanie się do art. 10 WE jako podstawy uzasadnienia celem uniknięcia konsekwencji, która w innym wypadku wynikałaby z zastosowania art. 28 aktu przystąpienia, nie jest zgodne ani z literą, ani z duchem art. 10 WE.

39 Zapewnienia Królestwa Hiszpanii dotyczące stanu prawnego we wspomnianych hiszpańskich obszarach nie mają znaczenia w niniejszej sprawie.

Ocena Trybunału

Uwaga wstępna

40 W świetle postępowania poprzedzającego wniesienie skargi oraz uzasadnienia skargi niniejszą skargę należy rozumieć w ten sposób, że dotyczy ona niestosowania zmienionej dyrektywy 77/799 jedynie w zakresie podatku VAT oraz podatków akcyzowych.

Wzajemna pomoc właściwych władz w dziedzinie podatku VAT

41 Zgodnie z art. 299 ust. 4 WE traktat stosuje się do Gibraltaru jako kolonii Korony, za którą Zjednoczone Królestwo występuje w stosunkach zewnętrznych. Jednakże zgodnie z aktem przystąpienia pewne postanowienia traktatu nie stosują się do Gibraltaru (zob. wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-30/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-9481, pkt 47), przy czym wyjątki te zostały wprowadzone ze względu na szczególną sytuację prawną, a zwłaszcza status wolnego obszaru celnego tego terytorium.

42 Z art. 28 aktu przystąpienia wynika, że akty instytucji Wspólnoty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej.

43 Jako wyjątek od zasady stosowania prawa wspólnotowego na obszarze Wspólnoty przepis ten powinien być interpretowany w sposób ograniczający jego zakres do tego, co jest ściśle konieczne dla ochrony interesów, które pozwala ona Gibraltarowi zachować. Powinien on być ponadto odczytywany z uwzględnieniem art. 10 akapit pierwszy zdanie drugie WE, zgodnie z którym państwa członkowskie ułatwiają Wspólnocie wypełnianie jej zadań (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawach połączonych 194/85 i 241/85 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. 1037, pkt 20).

44 Zatem nie można uznawać za „akty [...] dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych" w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia przepisów, które ograniczają się do ustanowienia współpracy między państwami członkowskimi, pozwalając każdemu z nich na użycie własnych metod pozyskiwania i przekazywania informacji.

45 Zmieniona dyrektywa 77/799 nie idzie bowiem dalej, co wynika zwłaszcza z jej art. 8 ust. 1 odnoszącego się do ograniczeń w wymianie informacji wynikających z przepisów prawnych lub praktyki administracyjnej danych państw członkowskich.

46 Należy zatem stwierdzić, że zmieniona dyrektywa 77/799, w zakresie w jakim dotyczy podatku VAT, nie zalicza się do „akt[ów] [...] dotycząc[ych] harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych" w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia.

47 Z oceną taką nie kłóci się ocena, którą Trybunał zawarł w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Radzie, w którym dokonuje wykładni pojęcia „przepisy podatkowe" w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE, a nie pojęcia „akty [...] dotyczące harmonizacji" w rozumieniu art. 28 aktu przystąpienia.

48 Skądinąd motyw trzeci przywołanego przez rząd Zjednoczonego Królestwa rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi wprawdzie, że „środki harmonizujące podatek podjęte w celu 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, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz przywozu towarów".

49 Jednakże taki przepis prawa pierwotnego, jak art. 28 aktu przystąpienia, nie może być interpretowany w świetle jednego motywu aktu prawa wtórnego. Ponadto ów motyw trzeci wchodzi w skład uzasadnienia rozporządzenia wydanego przez prawodawcę wspólnotowego na podstawie art. 93 WE, który — odmiennie niż art. 28 aktu przystąpienia — nie ma charakteru odstępstwa. Motyw ten nie może zatem podważyć oceny dokonanej przez Trybunał w pkt 46 niniejszego wyroku.

50 W świetle powyższego należy stwierdzić, że zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie dotyczącym podatku VAT znajduje zastosowanie do Gibraltaru.

Wzajemna pomoc właściwych władz w dziedzinie podatków akcyzowych

51 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z załącznikiem I część I pkt 4 aktu przystąpienia w związku z jego art. 29 terytorium Gibraltaru jest wyłączone ze

wspólnotowego obszaru celnego. Podobnie jak art. 28 aktu przystąpienia, wyjątek ten należy interpretować w sposób zawężający.

52 Do celów niniejszej sprawy nie jest konieczne ustalenie, czy z wyłączenia Gibraltaru ze wspólnotowego obszaru celnego wynika, że przepisy dyrektywy 92/12 dotyczące harmonizacji przepisów materialnych w dziedzinie podatków akcyzowych nie znajdują zastosowania do Gibraltaru.

53 Gdyby bowiem założyć nawet, że przepisy te nie znajdują zastosowania do tego obszaru, to z owego wyłączenia nie wynika w żadnym razie, że Gibraltar zwolniony jest z obowiązku wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich przewidzianego w zmienionej dyrektywie 77/799 w dziedzinie podatków akcyzowych. Okoliczność, że władze Gibraltaru podlegają temu obowiązkowi nie ma bowiem wpływu na ewentualne niestosowanie do tego obszaru przepisów wymagających harmonizacji samych tych podatków.

54 W związku z tym należy stwierdzić, że zmieniona dyrektywa 77/799 w zakresie dotyczącym podatków akcyzowych znajduje zastosowanie do Gibraltaru.

55 W świetle powyższego należy skargę Komisji uznać za zasadną.

56 Należy zatem stwierdzić, że nie stosując na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku VAT oraz podatków akcyzowych zmienionej dyrektywy 77/799, Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy traktatu WE.

W przedmiocie kosztów

57 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania, a Zjednoczone Królestwo przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania. W myśl art. 69 § 4 akapit pierwszy regulaminu, należy orzec, że Królestwo Hiszpanii — będące interwenientem w sprawie — pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) **Nie stosując na terytorium Gibraltaru w dziedzinie podatku VAT oraz podatków akcyzowych dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich, zmienionej dyrektywami Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. oraz 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy traktatu WE.**

2) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostaje obciążone kosztami postępowania.**

3) **Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.**

Podpisy