SODBA SODIŠČA (veliki senat)
z dne 21. julija 2005*

V zadevi C-349/03,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 7. avgusta 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa R. Lyal, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Španije, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

intervenientka,

* Jezik postopka: angleščina.

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopata K. Manji in R. Caudwell, zastopnika, skupaj z D. Wyattom, QC, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann in A. Rosas, predsednika senatov, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, A. Borg Barthet, predsednik senata, R. Schintgen, sodnik, N. Colneric (poročevalka), sodnica, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, M. Ilešič, J. Malenovský in J. Klučka, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. marca 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da ni uporabilo Direktive

Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne in posredne obdavčitve (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z Direktivama Sveta 79/1070 z dne 6. decembra 1979 (UL L 331, str. 8) in 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992, o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: spremenjena Direktiva 77/799) na ozemlju Gibraltarja, ni izpolnilo obveznosti iz Pogodbe ES.

2 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 4. decembra 2003 Kraljevini Španiji dopustil intervencijo v podporo predlogom Komisije.

3 Združeno kraljestvo predlaga, naj se tožba Komisije zavrne in naj se tej naloži plačilo stroškov.

Pravni okvir

Delna izključitev ozemlja Gibraltarja iz področja uporabe prava Skupnosti

4 Člen 28 Akta o pristopu Kraljevine Danske, Irske ter Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska in o prilagoditvah Pogodb (UL 1972, L 73, str. 14, v nadaljevanju: Akt o pristopu) določa:

„Akti institucij Skupnosti, ki se nanašajo na proizvode iz Priloge II Pogodbe EGS in na proizvode, za katere se zaradi izvajanja skupne kmetijske politike pri uvozu v

Skupnost uporabljajo posebna pravila, in akti o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih, se ne uporabljajo za Gibraltar, razen če Svet na predlog Komisije soglasno ne odloči drugače."

5 Na podlagi člena 29 Akta o pristopu v povezavi z njegovo prilogo I, del I, točka 4, je Gibraltar izključen iz carinskega območja Skupnosti.

Direktiva 77/799 in njene spremembe

6 Direktiva 77/799 se je v izvirni različici nanašala na medsebojno pomoč pristojnih organov držav članic na področju neposrednih davkov. Sprejeta je bila na podlagi člena 100 Pogodbe EGS (po spremembi postal člen 100 Pogodbe ES, ta pa je postal člen 94 ES).

7 Direktiva 79/1070 je povečala področje uporabe Direktive 77/799 z njegovo razširitvijo na davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Sprejeta je bila na podlagi členov 99 Pogodbe EGS (spremenjen z Enotnim evropskim aktom, ki je po spremembi postal člen 99 Pogodbe ES, ta pa je postal člen 93 ES) in 100 Pogodbe EGS.

8 Po prvi uvodni izjavi Direktive 79/1070 „vodi praksa davčne utaje in izogibanja plačilu davka v proračunske izgube in kršitve načela poštene obdavčitve in ogroža zdravo konkurenco; [...] to torej neugodno vpliva na nemoteno delovanje skupnega trga."

9 Druga uvodna izjava navedene direktive navaja:

„[...] bi bilo za učinkovitejši boj proti tej praksi treba okrepiti sodelovanje med davčnimi upravami znotraj Skupnosti v skladu s skupnimi načeli in pravili."

10 Na podlagi četrte uvodne izjave iste direktive velja:

„[...] bi bilo [...] medsebojno pomoč [pristojnih organov držav članic] treba razširiti na posredne davke, da bi zagotovili, da se ti pravilno odmerjajo in pobirajo."

11 V četrti uvodni izjavi Direktive 79/1070 je navedeno:

„[...] je treba medsebojno pomoč kot posebno nujno vprašanje razširiti, tako da bo zajemala davek na dodano vrednost, ker je to splošni davek na porabo in ker pomeni pomemben del sistema lastnih virov Skupnosti."

12 V skladu s členom 2 Direktive 79/1070 države članice sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, do 1. januarja 1981.

13 Direktiva 92/12 je ponovno povečala področje uporabe Direktive 77/799 z njegovo razširitvijo na trošarine od mineralnih olj, alkohola in alkoholnih pijač ter tobačnih izdelkov. Direktiva 92/12 je temeljila na členu 99 Pogodbe EGS v njegovi različici iz Enotnega evropskega akta.

14 Na podlagi prve uvodne izjave Direktive 92/12 velja:

„[...] vzpostavitev in delovanje notranjega trga zahteva prosti pretok blaga, tudi trošarinskega."

15 V četrti uvodni izjavi te direktive je navedeno, da morajo biti zaradi ureditve in delovanja notranjega trga obveznosti plačila trošarine v vseh državah članicah enake.

16 Člen 1(1) spremenjene Direktive 77/799 določa:

„1. V skladu s to direktivo pristojni organi držav članic izmenjajo vse informacije, ki jim omogočajo pravilno odmero davkov na dohodek in kapital, in vse informacije v zvezi z odmero naslednjih posrednih davkov:

— davka na dodano vrednost,

— trošarine od mineralnih olj,

— trošarine od alkohola in alkoholnih pijač,

— trošarine od tobačnih proizvodov."

17 Člen 8(1) te direktive določa:

„Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene."

18 V skladu s členom 31(1) Direktive 92/12 države članice sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, najpozneje do 1. januarja 1993.

Predhodni postopek

19 Komisija je uvedla postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, določen v členu 226 ES, in omogočila tej državi članici, da predloži svoje pripombe, ker je Združeno kraljestvo ni obvestilo o ukrepih, sprejetih za prenos spremenjene Direktive 77/799 v notranji pravni red glede ozemlja Gibraltarja. Britanski organi so Komisijo obvestili o ukrepih glede neposrednih davkov, ki so jih sprejeli s Sklepom št. 26 iz leta 1997 o spremembi Sklepa o davku na dohodek (Income Tax (Amendment) (N° 2)

Ordinance 1997), ki je začel veljati 1. oktobra 1997. Združeno kraljestvo je kljub temu menilo, da za Gibraltar ne veljajo niti skupni sistem DDV niti usklajeni trošarinski predpisi, saj se določbe te direktive o teh davkih ne uporabljajo za to ozemlje. Po dodatnem pisnem opominu je Komisija 27. junija 2002 izdala obrazloženo mnenje in pozvala navedeno državo, naj sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim v roku dveh mesecev od vročitve. Ker so pripombe vlade Združenega kraljestva po tem mnenju pokazale, da se neizpolnitev obveznosti, navedena v obrazloženem mnenju, nadaljuje, se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

Tožba

Trditve strank

20 Komisija priznava, da je ozemlje Gibraltarja na podlagi člena 28 Akta o pristopu izključeno iz področja uporabe predpisov o usklajevanju prometnih davkov in za potrebe tega postopka predvideva, da se tudi določbe prava Skupnosti o usklajevanju trošarin ne uporabljajo za to ozemlje.

21 Vendar navaja, da je spremenjena Direktiva št. 77/799 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področjih DDV in trošarin del določb prava Skupnosti, ki se uporabljajo za Gibraltar.

22 Ta direktiva naj bi uvedla mehanizem za izmenjavo informacij med davčnimi organi držav članic, ki bi jim omogočil, da se nacionalna zakonodaja bolje spoštuje. Njeni cilji naj bi bili izključno olajšati izmenjavo potrebnih informacij za odmero in pobiranje davkov v skladu z davčno ureditvijo vsake države članice in se tako boriti zoper davčno utajo, izogibati se izkrivljanju pretoka kapitala in ohraniti zdravo konkurenco. Spremembe Direktive 77/799 z direktivama 79/1070 in 92/12 naj ne bi imele nobenega vpliva na davčno pravo držav članic kot tako. Naj ne bi šlo za ukrep usklajevanja zakonodaj o DDV ali o trošarinah.

23 Informacije gibraltarskih davčnih organov bi bile lahko koristne oziroma nepogrešljive za pravilno določitev DDV ali trošarin v drugih regijah Evropske skupnosti, čeprav se ti davki ne uporabljajo za Gibraltar.

24 Deloma bi lahko trdili, da člen 10 ES zahteva razširitev sistema medsebojnega informiranja na Gibraltar.

25 Glede na to, da naj bi se Direktiva 92/12 skoraj izključno nanašala na usklajevanje materialnih zakonodaj na področju trošarin, naj bi nujno temeljila na členu 99 Pogodbe EGS. Dejstvo, da se določba nahaja v ukrepu, ki se zlasti nanaša na vsebinsko usklajevanje, ji naj ne bi podelilo značaja harmonizacijske določbe. Direktiva 79/1070 pa bi morala temeljiti na členu 100 Pogodbe EGS. Navedena pravna podlaga za razširitev področja uporabe Direktive 77/799 na DDV in trošarine ne more v nobenem primeru vplivati na obravnavo ukrepov medsebojne pomoči v smislu člena 28 Akta o pristopu.

26 Španska vlada meni, da če bi Skupnost hotela in sprejela, da so nekatera ozemlja iz različnih razlogov izključena iz usklajevanja posrednih davkov, ne bi hotela, da ta ozemlja postanejo kraji goljufije na škodo drugih držav članic, zaradi tega, ker ena od njih drugi noče izdati informacij o enem od njenih ozemelj. Podoben položaj bi verjetno oviral vsebinsko usklajevanje na drugih ozemljih, ki pa so predmet usklajevanja.

27 Gospodarske razmere Giraltarja bi se spremenile, to bi tudi vplivalo na različne vidike delovanja notranjega trga. Kraljevina Španija, ki je zaradi neprenosa posebej oškodovana stranka, naj bi imela zadostne dokaze za dokazovanje, da bi odsotnost uporabe spremenjene Direktive 77/799 za Gibraltar povzročila škodo državam članicam. Če bi to trditev pripeljali do skrajnosti, bi pripeljala do dolžnosti sodelovanja med državami članicami, ki izhaja iz člena 10 ES.

28 Nekako bi lahko ugotovili razvoj pojmovanja in pomembnosti, ki bi morala biti dana sodelovanju, ki si ga davčne uprave morajo medsebojno nuditi z izmenjavo informacij z namenom, da bi se bolj učinkovito zatirali goljufija in davčna utaja. Mogoče bi bilo razlikovati glede na to, ali se ukrep sodelovanja nanaša na cilj davčnega usklajevanja ali se preprosto nanaša na ukrep, ki ne dosega te dimenzije in ki se omeji na določitev pravil sodelovanja med državami članicami.

29 Čeprav obstajajo v Španiji ozemlja, kjer se DDV ne uporablja, ali ki niso del carinske unije, Kraljevina Španija ne meni, da se Direktiva 77/799, kot je bila spremenjena z Direktivo 79/1070 ali Direktivo 92/12, ne bi smela uporabljati na teh ozemljih.

30 Sklepno, španska vlada meni, da naj dejstvo, da so določena ozemlja izključena iz področja uporabe DDV in usklajenih trošarin, ne bi pomenilo njihove avtomatske izključitve iz področja uporabe spremenjene Direktive 77/799. Cilj te direktive naj bi bil splošna ozemeljska uporaba.

31 Vlada Združenega kraljestva prereka utemeljenost tožbe. Razširitve ureditve Direktive 77/799 po eni strani na DDV z Direktivo 79/1070 in po drugi strani na trošarine z Direktivo 92/12 se ne uporabljajo za Gibraltar.

32 Kjer se spremenjena Direktiva 77/799 nanaša na medsebojno pomoč na področju DDV, naj bi izključila „usklajevanje zakonodaj držav članic o prometnem davku" v smislu člena 28 Akta o pristopu in naj se posledično ne bi uporabljala za Gibraltar. Izraze te določbe bi bilo treba razumeti v njihovem normalnem pomenu.

33 Kjer se navedena direktiva nanaša na medsebojno pomoč na področju trošarin, naj se prav tako ne bi uporabljala za Gibraltar. To naj bi izhajalo iz izključitve Gibraltarja iz carinskega območja Skupnosti in iz dejstva, da se določbe Pogodbe ES, ki se nanašajo na zagotovitev prostega pretoka blaga na notranjem trgu, ne uporabljajo za Gibraltar. Prva uvodna izjava Direktive 92/12 in nekatere druge uvodne izjave naj bi pokazale, da je namen te direktive zagotoviti prost pretok blaga.

34 Nemogoče je razlikovati cilje medsebojne pomoči na področju odmerjanja in pobiranja DDV ter trošarin od ciljev harmonizacije določb, ki so povezane z DDV in trošarinami. Odmera in pobiranje DDV in trošarin, v tesni povezavi z medsebojno pomočjo, predvideno s to direktivo, sta po svoji naravi vezana na davke in z njimi podrejene dajatve, ki jih je treba določiti in pobrati. Učinkovitost upravljanja z davčnim sistemom naj bi pomembno vplivala na določanje efektivne davčne stopnje in je dejansko ne bi mogli ločiti od sposobnosti držav članic za pobiranje davkov.

35 Razširitve področja uporabe Direktive 77/799 z direktivama 79/1070 in 92/12 naj bi bile sprejete na podlagi člena 99 Pogodbe EGS o usklajevanju zakonodaj na področju posredne obdavčitve toliko, kolikor je potrebno za zagotovitev vzpostavitve in delovanja notranjega trga. Uporabljene pravne podlage s ciljem, da se doseže ureditev medsebojne pomoči za DDV in trošarine, ne bi mogle biti odločilne za zadevna vprašanja v tem postopku, ampak bi bile v ozadju tega spora in bi jih bilo treba upoštevati.

36 Vlada Združenega kraljestva opozarja, da je v točki 67 sodbe z dne 29. aprila 2004 v zadevi Komisija proti Svetu (C-338/01, Recueil, str. I-4829) Sodišče ugotovilo, da je treba pojem „davčne določbe" iz člena 95(2) ES razlagati tako, da veljajo za davčne zavezance, obdavčljive transakcije, davčno osnovo, stopnje in oprostitve neposrednih in posrednih davkov, pa tudi za način njihovega pobiranja. Podobnai preudarki naj bi veljali v tej zadevi.

37 Pristop Združenega kraljestva je v skladu s tistim, sprejetim v novejši davčni zakonodaji Skupnosti, ki naj bi obravnavala ukrepe sodelovanja na področju DDV kot ukrepe davčnega usklajevanja (glej tretjo uvodno izjavo Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost, ki razveljavlja Uredbo (EGS) št. 218/92 (UL L 264, str. 1)).

38 Uporaba člena 10 ES za podlago obrazložitve, da bi se izognilo posledici, ki bi sicer izhajala iz uporabe člena 28 Akta o pristopu, ni v skladu niti z besedilom niti z namenom navedenega člena 10 ES.

39 Zatrjevanja Kraljevine Španije glede pravnega položaja zadevnih španskih ozemelj niso upoštevna v zadevi, ki je predmet tega postopka.

Presoja Sodišča

Predhodna pripomba

40 Ob upoštevanju predhodnega postopka in obrazložitve tožbe je treba to tožbo razumeti tako, da se nanaša na neuporabo spremenjene Direktive 77/799 le glede DDV in trošarin.

Medsebojna pomoč pristojnih organov na področju DDV

41 Na podlagi člena 229(4) ES se Pogodba uporablja za Gibraltar, saj je slednji kolonija Krone, za katere zunanje odnose skrbi Združeno kraljestvo. Vendar se, na podlagi Akta o pristopu, nekatere določbe Pogodbe ne uporabljajo za Gibraltar (glej sodbo z dne 23. septembra 2003 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-30/01, Recueil, str. I-9481, točka 47), izjeme so uvedene ob upoštevanju posebnega pravnega položaja in zlasti statusa prostega pristanišča tega ozemlja.

42 Iz člena 28 Akta o pristopu izhaja, da se akti institucij Skupnosti na področju usklajevanja zakonodaj držav članic o prometnih davkih ne uporabljajo za Gibraltar, razen če Svet Evropske unije na predlog Komisije soglasno ne odloči drugače.

43 Kot izjemo od uporabe prava Skupnosti na ozemlju Skupnosti je treba navedeno določbo razlagati v obsegu, omejenem na to, kar je strogo potrebno za zavarovanje interesov, katerih ohranitev omogoča Gibraltarju. Poleg tega mora biti brana v smislu člena 10(1), drugi stavek, ES, na podlagi katerega so države članice dolžne Skupnosti olajšati izpolnitev njene naloge (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 1988 v združenih zadevah Komisija proti Grčiji, 194/85 in 241/85, Recueil, str. 1037, točka 20).

44 Torej se določb, ki se omejujejo na določitev sodelovanja med državami članicami, s tem da vsaki od njih pustijo, da uporablja svoje načine raziskav in sporočanja informacij, ne more šteti za „akte na področju usklajevanja zakonodaj držav članic o prometnih davkih" v smislu navedenega člena 28.

45 Vendar spremenjena Direktiva 77/799 ne gre čez to, kot izhaja zlasti iz njenega člena 8(1), ki napotuje na omejitve pri izmenjavi informacij, ki izhajajo iz zakonodaje ali upravne prakse zadevne države članice.

46 Treba je torej skleniti, da spremenjena Direktiva 77/799 zato, ker se nanaša na DDV, ne spada med „akte na področju usklajevanja zakonodaj držav članic o prometnih davkih" v smislu člena 28 Akta o pristopu.

47 Tej presoji ne nasprotuje tista, ki jo je Sodišče postavilo v svoji zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Svetu, ki razlaga pojem „davčne določbe" v smislu člena 95(2) ES in ne pojma „akti na področju usklajevanja" v smislu člena 28 Akta o pristopu.

48 Dalje, tretja uvodna izjava Uredbe št. 1798/2003, na katero se sklicuje vlada Združenega kraljestva, seveda navaja, da „[...] morajo ukrepi davčnega usklajevanja, sprejeti zaradi vzpostavitve notranjega trga, vključevati uvedbo skupnega sistema za izmenjavo informacij med državami članicami, s katerim upravni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo s Komisijo, da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobavo blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga."

49 Vendar določbe primarnega prava, kot je člen 28 Akta o pristopu, ni mogoče razlagati v smislu uvodne izjave akta sekundarnega prava. Še več, navedena uvodna izjava pomeni element obrazložitve uredbe, ki jo je sprejel zakonodajalec Skupnosti na podlagi člena 93 ES, ki predvsem, v nasprotju s členom 28 Akta o pristopu, nima značaja določbe o odstopanju. Ta uvodna izjava torej ne bi mogla ogroziti presoje, ki jo je sprejelo Sodišče v točki 46 te sodbe.

50 Iz vsega navedenega izhaja, da se spremenjena Direktiva 77/799, kolikor se nanaša na DDV, uporablja za Gibraltar.

Medsebojna pomoč pristojnih organov na področju trošarin

51 V tej zadevi je treba opozoriti, da je na podlagi člena 29 Akta o pristopu v povezavi z njeno prilogo I, del I, točka 4, Gibraltar izključen iz carinskega območja Skupnosti. Kot člen 28 Akta o pristopu je treba tudi to izjemo razlagati restriktivno.

52 Za namene te zadeve ni treba odločiti, ali izključitev Gibraltarja iz carinskega območja Skupnosti pomeni, da se določbe Direktive 92/12 o usklajevanju materialnega prava na področju trošarin ne uporabljajo za Gibraltar.

53 Dejansko, ob domnevi, da se te določbe ne uporabljajo na tem ozemlju, navedena izključitev v nobenem primeru ne pomeni, da se Gibraltar izogne obveznosti medsebojne pomoči pristojnih organov držav članic, predvideni v spremenjeni Direktivi 77/799 na področju trošarin. Dejstvo, da za organe Gibraltarja velja ta obveznost, dejansko ne vpliva na to, da se za to ozemlje ne uporabijo določbe, ki zahtevajo uskladitev trošarin.

54 Posledično se spremenjena Direktiva 77/799, kolikor se nanaša na trošarine, uporablja za Gibraltar.

55 Ob upoštevanju vsega navedenega je treba tožbo Komisije šteti za utemeljeno.

56 Treba je torej ugotoviti, da Združeno kraljestvo, s tem da na področjih DDV in trošarin ni uporabilo spremenjene Direktive 77/799 na ozemlju Gibraltarja, ni izpolnilo obveznosti iz Pogodbe ES.

Stroški

57 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Združenemu kraljestvu naloži plačilo stroškov in ker to s svojimi predlogi ni uspelo, se mu naloži plačilo stroškov. Na podlagi člena 69(4), prvi pododstavek, tega poslovnika Kraljevina Španija, ki je intervenirala v postopku, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da na področjih davka na dodano vrednost in trošarin ni uporabilo Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne in posredne obdavčitve, kot je bila spremenjena z Direktivama Sveta 79/1070 z dne 6. decembra 1979 in 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov na ozemlju Gibraltarja, ni izpolnilo obveznosti iz Pogodbe ES.**

2. **Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska se naloži plačilo stroškov.**

3. **Kraljevina Španija nosi svoje stroške.**

Podpisi