

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 10. března 2005¹

I – Úvod

II – Právní rámec

A – *Relevantní ustanovení Smlouvy*

1. Dne 8. srpna 2003 podala Komise Evropských společenství žalobu k Soudnímu dvoru podle článku 226 ES směřující k určení, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že nepoužilo v plném rozsahu směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní² (dále jen „směrnice 77/799“ nebo jen „směrnice“)³ na území Gibraltaru, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES.

2. Pro účely projednávané věci je namístě odvolat se především na články Smlouvy, které společně či samostatně, v závislosti na okolnostech, představují právní základ směrnic, které jsou předmětem našeho zájmu, to jest článek 99 a článek 100 Smlouvy o EHS (po změnách článek 93 ES respektive článek 94 ES).

3. První (zařazený do kapitoly „Daňová ustanovení“) ve znění platném v době, kdy byly přijaty dotčené směrnice, stanovoval, že „Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obrátu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní [...] harmonizovány v zájmu společného trhu.

1 – Původní jazyk: itaština.

2 – Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63.

3 – Směrnice 77/799 byla pozměněna, což nás v tomto případě zajímá, směrnicí Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979 upravující směrnici 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 331, s. 8; dále jen „směrnice 79/1070“) a směrnicí Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179; dále jen „směrnice 92/12“).

Komise předloží návrhy Radě, která rozhoduje jednomyslně [...]“⁴. (*neoficiální překlad*)

vytvoření a fungování vnitřního trhu“. Odstavec 2 zmíněného článku však upřesňuje, že „[o]dstavec 1 se nevztahuje na ustanovení o daních“.

4. Poté článek 100 (zařazený do Kapitoly o „Sbližování právních předpisů“) stanovoval, že „Rada na návrh Komise jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu [...]“⁵. (*neoficiální překlad*)

B – Směrnice 77/799

5. Dále soudím, že je třeba odvolat se také na článek 100a ES či lépe na ustanovení, které jej nejnověji nahradilo, to jest článek 95 ES, jehož výklad, i když není v projednávané věci přímo důležitý, může, jak dále uvidíme, poskytnout užitečné informace pro účely projednávaného případu. Toto ustanovení v odstavci 1 stanoví, že Rada, v tomto případě nikoliv jednomyslně, ale postupem spolurozhodování „přijímá opatření ke sbližování ustanovení právních a správních předpisů členských států, jejichž účelem je

6. Vzhledem k tomu, že „daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a případně i k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže, a [...] proto ovlivňují fungování společného trhu“⁶, přijala Rada na základě článku 100 Smlouvy o EHS směrnicí 77/799. Tato směrnice hodlá „posílit spolupráci mezi správci daně uvnitř Společenství“⁷ tím, že ukládá členským státům, že „by si měly [...] navzájem poskytovat údaje o jednotlivých případech“ a „provést šetření nezbytná ke zjištění těchto údajů“⁸.

7. Článek 1 odst. 1 dotčené směrnice ve svém původním znění zejména stanoví, že „[p]říslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem posky-

4 — V současnosti naopak článek 93 ES zní: „Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obrátu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu [...]“.

5 — Článek 94 ES je nyní stejného znění, rovněž však ukládá povinnost předchozí konzultace s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem.

6 — První bod odůvodnění.

7 — Čtvrtý bod odůvodnění.

8 — Šestý bod odůvodnění.

tují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku.“

taru, je vzhledem k výše uvedenému namístež na úvod objasnit, v jakém rozsahu se na tomto území uplatňuje právo Společenství.

8. Směrnice 79/1070, založená na článku 99 a článku 100 Smlouvy o EHS, poté toto ustanovení pozměnila, přičemž do jeho působnosti zahrnuje rovněž údaje týkající se daně z přidané hodnoty [dále jen „DPH“]⁹. Další rozšíření na spotřební daně z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů a tabákových výrobků bylo poté provedeno směrnicí 92/12 založenou na článku 99 Smlouvy o EHS¹⁰.

9. Nakonec připomínám, že členské státy měly provést směrnici 77/799 v jejím původním znění nejpozději do 1. ledna 1979. Uvedené změny měly být zavedeny v období od 1. ledna 1981, respektive do 1. ledna 1993.

11. Poté co španělský král na základě článku X Utrechtské smlouvy z roku 1713 postoupil Gibraltar Koruně Velké Británie, těší se Gibraltar od roku 1830 postavení Crown Colony (British Overseas Territory). Jak známo, město se řídí Gibraltar Constitution Order 1969, v jejíž preambuli je definováno jako „part of Her Majesty's dominions“. Po převodu významné části pravomocí samosprávy v kolonii na místní demokraticky zvolené orgány zůstaly Koruně pravomoci v oblasti zahraničních vztahů, obrany a veřejné bezpečnosti.

12. Článek 299 ES tedy při určování územní působnosti Smlouvy stanovuje v odstavci 4, že „[u]stanovení této smlouvy se vztahují i na evropská území, za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát“. Z toho vyplývá, že Gibraltar v zásadě podléhá právu Společenství.

C – Ustanovení týkající se Gibraltar

10. Abychom stanovili, zda a jak by směrnice 77/799 měla být prováděna na území Gibraltaru,

13. Vzhledem ke zvláštnímu postavení dotčeného území jsou nicméně z této zásady stanoveny výjimky. Samozřejmě se odvolávám na článek 28 Aktu o podmínkách přistoupení a úpravách smluv, který je součástí Aktů o přistoupení Dánského království, Irska, Norského království a Spojeného krá-

9 — Článek 1 odst. 2 písm. a) směrnice 79/1070 (viz pozn. 3).

10 — Článek 30 odst. 2 písm. a) směrnice 92/12 (viz pozn. 3).

lovství Velké Británie a Severního Irska k Evropským společenstvím (dále jen „Akt o přistoupení z roku 1972“ nebo „Akt o přistoupení“)¹¹.

14. Jak známo, toto ustanovení stanoví, že:

„Nestanoví-li Rada jednomyslně na návrh Komise jinak, nejsou akty orgánů Společenství týkající se produktů uvedených v příloze II Smlouvy o EHS a produktů podléhajících při dovozu do Společenství zvláštní právní úpravě v důsledku provádění společné zemědělské politiky, jakož i akty v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, použitelné na Gibraltar.“¹²
(neoficiální překlad)

15. Kromě toho na základě článku 29 a článku 30 Aktu o přistoupení ve spojení s přílohou I a II tohoto aktu, není Gibraltar součástí celního území Společenství, a pokud jde o dovoz a vývoz zboží, je na něj tudíž nahlíženo jako na třetí zemi.

III – Skutkový stav a řízení

16. Vzhledem k tomu, že Komise neobdržela od Spojeného království žádné oznámení o používání směrnice 77/799 na území Gibraltar, zaslala dne 7. dubna 1997 této vládě výzvu dopisem, v němž žádala informace v této věci.

17. Dopisy ze dne 6. června a 7. října 1997 Spojené království sdělilo, že počínaje 1. říjnem 1997 přijalo ustanovení nezbytné k zajištění používání směrnice 77/799 na území Gibraltar, pokud se jedná o přímé daně. Pokud se jedná o DPH a spotřební daně, neexistovala povinnost postupovat stejným způsobem, neboť se jedná o daně nepřímé.

18. Na základě takovéto odpovědi Komise dodatečnou výzvou dopisem ze dne 18. července 2001 odporovala, že používání směrnice 77/799 má být naopak rozšířeno na území Gibraltar, i pokud se jedná o DPH a spotřební daně.

19. Dne 13. listopadu 2001 Spojené království tento požadavek zpochybnilo, přičemž namítalo, že směrnice se na území Gibraltar nepoužívá, neboť souvisí s „ustanovení[m]i

11 — Úř. věst. 1972, L 73, s. 1.

12 — Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní“ uvedenými v článku 93 ES, což jsou právě ona ustanovení, která se ve smyslu článku 28 aktu o přistoupení na Gibraltar nepoužívají.

24. Vzhledem k tomu, že nikdo z účastníků řízení nepožádal o vyslechnutí v ústní části řízení, rozhodl Soudní dvůr podle článku 44a jednacího řádu, že rozhodne, aniž by k ústní části přistoupil.

20. Vzhledem k tomu, že Komise naopak soudila, že směrnice 77/799 neprovádí harmonizaci vnitrostátních daňových právních předpisů, trvala na svém názoru, a dne 26. června 2002 tudíž zaslala odůvodněné stanovisko, které Spojenému království stanovilo lhůtu dvou měsíců na přijetí následných opatření.

IV – Právní posouzení

25. Jak bylo vyloženo, Komise namítá, že Spojené království použilo směrnici 77/799 na území Gibraltarů pouze pokud se jedná o přímé daně, zatímco by tak mělo učinit i pro DPH a spotřební daně.

21. Poté co dopisem ze dne 15. srpna 2002 požádalo Spojené království o odklad uvedené lhůty o dva měsíce, předložilo dne 19. září 2002 svou odpověď, ve které v podstatě zdůrazňovalo dříve uplatňované argumenty.

22. Vzhledem k tomu, že Komise nebyla o těchto argumentech přesvědčena, podala tuto žalobu.

26. Komise uznává, že na základě článku 28 Aktu o přistoupení je území Gibraltarů vyloučeno z působnosti „akt[ů] v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu“, a pro účely tohoto konkrétního případu je rovněž připravena připustit, že pravidla Společenství týkající se harmonizace spotřebních daní se nevztahují na Gibraltar, který není součástí celního území Společenství.

23. Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. prosince 2003 Soudní dvůr povolil podle článku 93 odst. 1 jednacího řádu v projednávané věci vedlejší účastenství Španělského království (dále jen „Španělsko“) na podporu návrhů Komise.

27. Skutečností však je, tvrdí Komise, že směrnice neznamená harmonizaci právních předpisů týkajících se daně z obratu nebo

spotřebních daní. V souladu s cílem uvedeným v jejím odůvodnění směrnice naopak směřuje pouze k realizaci spolupráce mezi členskými státy v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, a za tímto účelem se tudíž omezuje na to, že stanovuje zavedení systému výměny údajů mezi příslušnými orgány členských států.

28. To potvrzuje skutečnost, pokračuje dále Komise, že systém výměny údajů byl na počátku zaveden pouze pro přímé daně, neharmonizované na úrovni Společenství. Směrnice 79/1070 a 92/12 se omezily na rozšíření působnosti spolupráce na DPH, respektive na spotřební daně, aniž by však měnily její cíl, a aniž by tedy měly vliv na hmotněprávní daňové právo členských zemí. Ani po těchto změnách totiž směrnice 77/799 nepůsobila na sazby, základ daně nebo jiné složky, které tvoří vnitrostátní daňové úpravy, ani na systémy výběru dotčených daní.

29. Ostatně, pokračuje dále Komise, harmonizace právních předpisů členských států v oblasti DPH a spotřebních daní je cílem zcela odlišným a zcela odlišitelným od cíle, jakým je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům pomocí spolupráce mezi příslušnými vnitrostátními

orgány. Tudíž výjimka, z níž má Gibraltar prospěch vzhledem k pravidlům Společenství směřujícím k dosažení prvního cíle, nemůže platit rovněž vzhledem k pravidlům týkajícím se cíle druhého.

30. Ačkoli se totiž, dodává Komise, DPH a spotřební daně nevztahují na Gibraltar, mohly by údaje poskytnuté jeho daňovými orgány být nesmírně užitečné pro správné stanovení těchto daní v jiných oblastech Společenství. Na druhé straně by se v naprosté většině případů údaje pohybovaly jedním směrem, to jest z Gibraltaru do jiných oblastí Společenství, ve kterých se dotčené daně uplatňují. Proto i kdyby měla spolupráce dát příležitost k harmonizaci, došlo by k tomu pouze u příjemců údajů, a tudíž nikoliv na území Gibraltaru.

31. Nakonec Komise tvrdí, že použití systému předávání údajů na Gibraltar by mohlo být „koniec konců“ odůvodněno na základě povinnosti spolupráce uvedené v článku 10 ES.

32. Vedlejší účastník, Španělské království, kromě toho, že předložil podobné argumenty, jako byly argumenty dovolávané Komisí, zejména zdůrazňuje, že při výkladu výjimek stanovených pro území Gibraltar je třeba mít na mysli, že postavení tohoto území bylo definováno v historickém okam-

žiku, ve kterém hospodářské systémy členských států znaly nižší úroveň integrace, než je nyní. Španělské království pak upřesňuje, že na rozdíl od Spojeného království provedlo celou směrnici 77/799 i na svých územích, na která se nevztahují dotčené nepřímé daně.

33. Na tyto výtky Spojené království odpovídá argumenty, které mi připadají přesvědčivější, což jak doufám prokáží v analýze, která následuje.

34. Věřím, že na úvod je třeba zbavit se argumentů, které buď nemají právní povahu nebo se přímo netýkají zkoumané zvláštní otázky.

35. Především musím připomenout, že tato otázka se týká použitelnosti pravidel Společenství o DPH a spotřebních daní, na území Gibraltar. Jak správně podotýká Spojené království, je totiž namístě zkoumat ji v jejím zvláštním slova smyslu, to jest definováním dosahu výjimek stanovených Aktem o přistoupení, aniž by stanovisko bylo jakkoli ovlivněno užitkem, který by členské státy mohly mít z uplatňování systému výměny údajů zavedeného směrnicí na tomto území.

36. Kromě toho musím vyjádřit vážné pochybnosti o významu článku 10 ES pro účely projednávaného případu, i když jej uvádí Komise. Jak známo, toto ustanovení totiž ohledně toho, co nás zajímá v tomto konkrétním případě, stanoví, že „[č]lenské státy přijmou veškerá vhodná obecná i zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají z této smlouvy nebo jsou důsledkem činnosti orgánů Společenství. Uspadňují mu plnění jeho poslání“.

37. Nerozumím tedy, jak by takovéto ustanovení mohlo hrát roli v projednávaném případě. Může totiž platit jen jedno: buď se na systém výměny údajů požadovaný dotčenou směrnicí pro nepřímé daně nevztahují výjimky povolené pro území Gibraltar, a tedy dle článku 249 ES vykládaného ve spojení s čl. 299 odst. 4 ES přísluší Spojenému království povinnost provádět na tomto území celou směrnici, aniž by bylo potřeba hledat další podporu v článku 10 ES; nebo spadá do těchto výjimek, a tudíž nejsou splněny ani podmínky pro používání tohoto ustanovení.

38. První otázka, kterou se musím zabývat, aby bylo možno v této věci rozhodnout, tudíž tkví právě v určení, zda se směrnice 77/799 v části týkající se DPH vztahuje i na území Gibraltar nebo zda tato směrnice má být počítána mezi „akty v oblasti harmonizace

právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu“, které se podle článku 28 Aktu o přistoupení na toto území nevztahují.

skutečnosti, že výměna údajů je, jak pro daně přímé, tak i daně nepřímé, určitou formou harmonizace či sbližování relevantních vnitrostátních právních předpisů.

39. Soudím tedy, že různé argumenty svědčí ve prospěch druhé možnosti.

40. Především musím připomenout, že směrnice 77/799 byla založena na původním článku 100 Smlouvy o EHS (viz bod 4 výše), který umožňoval přijetí „směrnic o *sblížování* [vnitrostátních] předpisů, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu“¹³. Když poté zákonodárce Společenství rozhodl rozšířit systém výměny údajů původně stanovený touto směrnicí pouze pro přímé daně na DPH, založil příslušné opatření (právě směrnicí 79/1070) na článku 99 Smlouvy o EHS, který v té době stanovoval, že „[k]omise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obrátu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní [...] *harmonizovány*“ a za tím účelem předkládá návrhy Radě¹⁴.

42. Kromě toho musím rovněž jako Spojené království zaznamenat, že výměna údajů není sama o sobě cílem, ale je nástrojem pro zvýšení účinnosti vnitrostátních daňových systémů, a tudíž jejich schopnosti vybírat daně ve skutečně náležitém rozsahu.

43. Soudím, že to je potvrzeno i šestým bodem odůvodnění směrnice 77/799, podle kterého „členské státy by si měly [...] vzájemně poskytovat veškeré údaje, které se jeví užitečnými pro *správné vyměření* daní z příjmů a z majetku“, jakož i třetím bodem odůvodnění směrnice 79/1070, podle kterého je třeba spolupráci rozšířit na nepřímé daně, „aby bylo zajištěno jejich *správné vyměřování a výběr*“¹⁵.

41. Soudím, že volba těchto právních základů představuje významnou předzvěst

44. Soudím, že ať už se tedy jedná o přímé daně, jejichž základní složky nejsou předmětem právních předpisů Společenství, nebo

13 — Kurziva je doplněná.

14 — Kurziva je doplněná.

15 — Kurziva je doplněná.

o DPH, jejíž základní složky jsou naopak harmonizovány¹⁶, představuje zavedení systému výměny údajů každopádně jistý prvek harmonizace, neboť hodlá sjednotit pravidla týkající se vyměřování a výběru daní, ať už přímých či nepřímých, aby tak byla účinnější.

45. Kromě toho se mi rovněž zdá, že nedávným rozsudkem Soudního dvora ve věci, ve které stála Komise proti Radě¹⁷, bylo potvrzeno, že taktéž opatření, která nepostižují základní složky daně, mohou být předmětem harmonizačních opatření.

46. V této věci se spor týkal volby právního základu vhodného jako báze směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001, kterou se mění směrnice 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, daně z přidané hodnoty a některých spotřebních daní (dále jen „směrnice 2001/44“)¹⁸.

47. Dle mínění Komise Rada pochybila, když přijala směrnici na základě článku 93 ES a článku 94 ES, zatímco správným právním základem by byl článek 95 ES (viz body 3 až 5 výše).

48. Jak jsem připomněl dříve, jak článek 93 ES, tak i článek 94 ES opravňují Radu jednomyslně přijímat opatření k harmonizaci vnitrostátních předpisů (první odkazem na „právní předpis[y] týkající se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní“; druhý odkazem na „právní a správní předpis [y] členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu“). Článek 95 ES naopak v odst. 1 zavádí postup spolurozhodování pro přijímání „opatření ke sbližování ustanovení právních a správních předpisů členských států, jejichž účelem je vytvoření a fungování vnitřního trhu“. Ale v odstavci 2 upřesňuje, že „[o]dstavec 1 se nevztahuje na ustanovení o daních [...]“.

49. Aby se Komise této výjimce vyhnula, uplatňovala tedy v uvedené věci, že směrnice 2001/44 se netýkala „ustanovení o daních“. Podle ní proto, že do tohoto pojmu by měla spadat výhradně hmotněprávní ustanovení určující osoby povinné k dani, zdanitelná plnění, základ daně, sazby daní a osvobození

16 — Viz šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

17 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, C-338/01, Recueil, s. I-4829.

18 — Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27.

od nich, jakož i podmínky výběru a vymáhání daní. Těchto složek se však směrnice netýkala, a tudíž, stále podle Komise, tato směrnice neznamenala harmonizaci či sbližování hmotněprávního daňového práva členských států.

či dávkového systému ke kterému se vztahují“²⁰, přičemž učinil závěr, že „výraz , ustanovení o daních“ uvedený v článku 95 odst. 2 ES je namístě vykládat v tom smyslu, že nezahrnuje pouze ustanovení určující osoby povinné k dani, zdanitelná plnění, základ daně, sazby přímých a nepřímých daní a osvobození od nich, ale vztahuje se také na ustanovení týkající se podmínek výběru těchto daní“²¹.

50. V příslušném rozsudku Soudní dvůr zamítl tvrzení Komise a uznal, že Rada správně zvolila články 93 ES a 94 ES jako právní základ pro směrnici 2001/44.

51. Vzhledem k tomu, že totiž ve Smlouvě nenalezneme žádné informace týkající se výkladu výrazu „ustanovení o daních“, Soudní dvůr vyjasnil, že „tento výraz vzhledem ke své obecné povaze nezahrnuje pouze všechny oblasti daňového systému, přičemž nerozlišuje druhy dotčených daní či dávek, ale rovněž i všechny aspekty této oblasti nezávisle na okolnostech, zda se jedná o hmotněprávní předpisy nebo jednací řád“¹⁹.

52. Avšak nejen to, Soudní dvůr rovněž upřesnil, že „podmínky výběru daní jakékoli povahy nemohou být odděleny od daňového

53. Z toho musíme tudíž vyvodit, že systém spolupráce směřující k usnadnění výběru daňových pohledávek vzniklých v jiném členském státě může spadat mezi harmonizační opatření výše uvedených právních předpisů uvedená právě v článku 95 odst. 2 ES. A pokud se vrátím k projednávanému případu, tak to samozřejmě musí platit rovněž pro systém výměny údajů o DPH stanovený směrnicí 77/799.

54. Jako další potvrzení tohoto závěru musím nakonec uvést rovněž nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, které ruší nařízení (EHS) č. 218/92²². Třetí bod odůvodnění zmíněného nařízení totiž uvádí, že „[o] patření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by [...] měla

20 — Tamtéž, bod 66.

21 — Tamtéž, bod 67.

22 — Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392.

19 — Viz uvedený rozsudek Komise v. Rada, bod 63.

*zahrnovat vytvoření společného systému pro výměnu informací mezi členskými státy, přičemž si mají být správní orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s Komisí, aby zajistily správné uplatňování DPH na dodání zboží a služeb [...]*²³.

55. Vzhledem k tomu, že totiž i výměny údajů představují jistou formu harmonizace nebo sblížování příslušných vnitrostátních právních předpisů, zdá se mi oprávněný požadavek Spojeného království, které se v tomto konkrétním případě dovolává výjimky stanovené článkem 28 Aktu o přistoupení (viz body 13 a 14 výše), protože se jedná právě o „akty v oblasti harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu“.

56. Pokud jde o skutečnost, že tentýž požadavek nebyl dovoláván Spojeným královstvím ohledně výměny údajů týkající se přímých daní, soudím, že v tomto ohledu je vysvětlení až příliš zřejmé. Výjimka uvedená ve výše zmíněném článku 28 Aktu o přistoupení není totiž o tyto daně rozšířena, a tudíž schází právní základ k tomu, aby byla v této souvislosti dovolávána.

57. Ve světle výše uvedeného tudíž soudím, že výjimka uvedená v článku 28 Aktu o přistoupení umožňuje Spojenému království, pokud se jedná o DPH, nepoužívat na území Gibraltaru systém výměny údajů stanovený směrnicí 77/799.

58. Po tomto objasnění zbývá stanovit, zda můžeme dojít ke stejnému závěru, pokud jde o výměnu údajů týkajících se spotřebních daní.

59. V této souvislosti je třeba vycházet z předpokladu přijatého alespoň pro účely projednávání případu samotnou Komisí, že se harmonizovaná pravidla v oblasti spotřebních daně nevztahují na území Gibraltaru, neboť Gibraltar není součástí celního území Společenství.

60. Soudní dvůr totiž konstatoval, že „vyloučení Gibraltaru z celního území Společenství znamená, že se na něj nevztahují ani pravidla Smlouvy týkající se volného pohybu zboží, ani pravidla sekundárního práva Společenství, která v souladu s článkem 94 ES a 95 ES směřují, pokud

23 — Kurziva doplněna autorem tohoto stanoviska.

jde o volný pohyb zboží, k zajištění sblížení právních a správních předpisů členských států“²⁴.

61. Soudím, že totožná stanoviska musí platit, jak zdůrazňuje Spojené království, pro pravidla Společenství založená na článku 93 ES (nebo článku 99 Smlouvy o EHS, který mu předcházela) k harmonizaci vnitrostátních právních předpisů „týkající[ch] se [...] spotřebních daní“ (jako jsou spotřební daně) s cílem vyhnout se tomu, aby v členských státech přetrvávaly rozdílné právní předpisy, které by představovaly překážku pro volný pohyb zboží.

62. A to je právě případ směrnice 92/12, která totiž, jak vyplývá z jejího prvního a čtvrtého bodu odůvodnění, byla přijata, aby přinesla „vznik daňové povinnosti ke spotřební dani [...] stejný ve všech členských státech“, aby tak „[bylo zajištěno] vytvoření a fungování vnitřního trhu“, které „vyžaduje volný pohyb zboží včetně toho, jež podléhá spotřebním daním“.

63. Při této harmonizaci rozšířila směrnice 92/12 mimo jiné působnost systému výměny údajů stanovený směrnicí 77/799 tím, že ho rozšířila na spotřební daně.

64. Kromě toho soudím, že stejně jako jsme vyložili výše pro DPH, není ani pro spotřební daně podložena odlišnost, kterou se snaží uplatnit Komise, mezi opatřeními, která harmonizují základní složky těchto nepřímých daní, a která se tudíž nevztahují na Gibraltar, a opatřeními, jež se omezují na stanovení systému spolupráce mezi daňovými orgány členských zemí, a která by se tudíž vztahovala na toto území, neboť „nejsou harmonizující“.

65. Rovněž v tomto ohledu totiž můžeme *mutatis mutandis* opětovně uvést obdobnou úvahu, jako je úvaha učiněná výše v souvislosti s DPH (viz body 40 a násl. výše) a tudíž přijmout výklad pojmu opatření „k harmonizaci právních předpisů [...] spotřebních daní“ (jako jsou spotřební daně), který by zahrnoval opatření týkající se systému výměny údajů.

66. Vzhledem k výše uvedenému mohu tudíž konstatovat, že Spojené království nebylo povinno uplatňovat na území Gibraltaru

24 — Rozsudek ze dne 23. září 2003, Komise v. Spojené Království, C-30/01, Recueil, s. I-9481, bod 59.

system výměny údajů stanovený směrnicí 77/799 ani pokud se jedná o spotřební daně. **V – K nákladům řízení**

67. Ve světle uvedených úvah tudíž navrhuji zamítnout žalobu podanou Komisí.

68. Ve světle článku 69 odst. 2 jednacího řádu vzhledem k výsledku, k němuž jsem dospěl pokud jde o zamítnutí žaloby, soudím, že je namístě uložit Komisi náhradu nákladů řízení, které neslo Spojené království. Španělsko naopak v souladu s článkem 69 odst. 4 téhož řádu ponese vlastní náklady.

VI – Závěry

69. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl, že:

„1) Žaloba se zamítá.

2) Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada nákladů řízení.

3) Španělské království ponese vlastní náklady.“