

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

26. ledna 2006*

Ve věci C-533/03,

jejímž předmětem je žaloba na neplatnost na základě článku 230 ES, podaná dne 19. prosince 2003,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Radě Evropské unie, zastoupené A.-M. Colaert a E. Karlsson, jako zmocněnkyněmi,

žalované,

* Jednací jazyk: angličtina.

podporované:

Irskem, zastoupeným D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. Collinsem, SC, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

Portugalskou republikou, zastoupenou L. Fernandesem, jako zmocněncem,

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Wyattem, QC, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejšími účastníky,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Schintgen (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris a G. Arestis, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. června 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svojí žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr jednak zrušil nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92 (Úř. věst. L 264, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 392), jakož i směrnici Rady 2003/93/ES ze dne 7. října 2003, kterou se mění směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 264, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 403; dále jen společně „napadené akty“), a jednak zachoval účinky obou aktů až do okamžiku vstupu v platnost aktů, které je nahradí a které budou přijaty na vhodném právním základě.

- 2 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 8. června 2004 bylo povoleno vedlejší účastenství Irsko, Portugalské republiky a Spojeného království Velké Británie a Severního Irsko na podporu návrhů Rady Evropské unie, která se domáhá, aby Soudní dvůr žalobu zamítl.

Skutečnosti předcházející sporu a právní rámec

- 3 Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) stanoví v souladu se svým čl. 1 odst. 1 vzájemné poskytování mezi příslušnými orgány členských států veškerých údajů, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku. Podle článků 2 až 4 uvedené směrnice jsou tyto informace vyměňovány v jednotlivých případech buď na dožádání nebo automaticky nebo také spontánně. Nicméně podle článku 8 uvedené směrnice, tato neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe členského státu, který má poskytnout údaje, neopravňují příslušný orgán k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.

- 4 Nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH) (Úř. věst. L 24, s. 1) zavádí společný systém výměny informací o obchodních operacích uvnitř Společenství s cílem omezit nebezpečí vyhýbání se daňovým povinnostem spojené s upuštěním od daňových kontrol na vnitřních hranicích.

- 5 Dne 18. června 2001 předložila Komise Radě návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. C 270 E, s. 87) a návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady pozměňující směrnici 77/799 (Úř. věst. C 270 E, s. 96). Tyto návrhy, jejichž předmětem bylo konsolidovat a posílit

ustanovení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uvedené v dané směrnici a v nařízení č. 218/92, vyloučit DPH z působnosti uvedené směrnice a zahrnout do ní daně z pojistného, se zakládaly na článku 95 ES.

- 6 Dne 6. února 2002 vydal Evropský parlament v prvním čtení kladné stanovisko ve věci uvedeného návrhu nařízení, s výhradou jeho mírného pozměnění (Úř. věst. C 284, s. 178).
- 7 Rada předložila změny uvedených návrhů a rozhodla se změnit jejich právní základ z toho důvodu, že se týkaly daňových otázek, a tedy mohly být přijaty pouze na základě článků 93 ES a 94 ES. Parlament byl tedy znovu konzultován. Usnesením ze dne 2. září 2003 potvrdil, že podle jeho názoru je vhodným právním základem pro přijetí obou aktů článek 95 ES.
- 8 Dne 7. října 2003 přijala Rada nařízení č. 1798/2003 na základě článku 93 ES a směrnici 2003/93 na základě článků 93 ES a 94 ES.
- 9 V návaznosti na přijetí uvedeného nařízení Komise nechala do jednacího protokolu ze zasedání Rady, které se konalo uvedeného dne, zapsat oznámení, že „bere na vědomí jednomyslné přijetí Radou znění nařízení o správní spolupráci v oblasti DPH na základě článku 93 Smlouvy a směrnice o vzájemné pomoci v oblasti přímých a nepřímých daní na základě článků 93 a 94 Smlouvy; že znovu potvrzuje své stanovisko, které je v souladu s jejím původním návrhem, podle kterého měl být právním základem článek 95 Smlouvy, a připomíná, že základním cílem nařízení a směrnice není harmonizace daňových ustanovení, ale zajištění výměny informací mezi členskými státy“.

10 Prvních pět bodů odůvodnění nařízení č. 1798/2003 zní takto:

- „1) Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a případně i k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují proto fungování vnitřního trhu.

- 2) Boj proti daňovým únikům v souvislosti s daní z přidané hodnoty (DPH) vyžaduje úzkou spolupráci mezi správními orgány, které jsou v jednotlivých členských státech odpovědné za provádění předpisů v této oblasti.

- 3) Opatření pro harmonizaci daní přijatá k dokončení vnitřního trhu by tudíž měla 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, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží.

- 4) Pro správné fungování systému DPH je nezbytné elektronické uchovávání a elektronický přenos určitých údajů pro účely kontroly DPH.

- 5) Podmínky výměny elektronicky uchovávaných údajů v každém členském státě a přímého přístupu členských států k těmto údajům by měly být jasně vymezeny. Hospodářské subjekty by měly mít přístup k některým údajům, pokud je to nezbytné pro plnění jejich povinností.“

11 Článek 1 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„1. Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, které umožní příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit DPH.

Toto nařízení rovněž stanoví pravidla a postupy pro výměnu některých informací elektronickými prostředky, zejména pokud jde o DPH u obchodních operací uvnitř Společenství.

Pro období uvedené v článku 4 směrnice 2002/ 38/ES [...] rovněž stanoví pravidla a postupy pro elektronickou výměnu informací o dani z přidané hodnoty u služeb poskytovaných elektronicky v souladu se zvláštním režimem podle článku 26c směrnice 77/388/EHS a rovněž pro jakoukoli následnou výměnu informací, a pokud jde o služby zahrnuté do uvedeného zvláštního režimu, pro převod peněžních částek mezi příslušnými orgány členských států.

2. Tímto nařízením není v členských státech dotčeno uplatnění pravidel vzájemné pomoci v trestních věcech.“

12 Podle článku 5 uvedeného nařízení:

„1. Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.

2. Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací.

3. Žádost podle odstavce 1 může obsahovat odůvodněnou žádost o zvláštní správní šetření. Jestliže členský stát rozhodne, že žádné správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu důvody svého rozhodnutí.

4. Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupují dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, jako kdyby jednaly samy za sebe nebo na žádost jiného úřadu svého vlastního členského státu.“

13 Článek 11 odst. 1 a 2 uvedeného nařízení stanoví:

„1. Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem přítomni v souvislosti s výměnou informací podle článku 1 v prostorách, kde správní orgány členského státu, v němž má dožádaný

orgán sídlo, plní své úkoly. Pokud jsou požadované informace obsaženy v dokumentech, k nimž mají úředníci dožádaného orgánu přístup, budou úředníkům dožadujícího orgánu poskytnuty kopie dokumentů obsahujících požadované informace.

2. Na základě dohody mezi dožadujícím orgánem a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci jmenovaní dožadujícím orgánem přítomni v souvislosti s výměnou informací podle článku 1 při správních šetřeních. Správní šetření provádějí výhradně úředníci dožádaného orgánu. Úředníci dožadujícího orgánu neuplatňují kontrolní pravomoci svěřené úředníkům dožádaného orgánu. Mohou však mít přes svého zprostředkovatele a výhradně pro účely prováděného správního šetření přístup do týchž prostor a k týmž dokumentům jako úředníci dožádaného orgánu.“

14 Článek 17 nařízení č. 1798/2003 stanoví:

„Aniž jsou dotčeny kapitoly V a VI, předá příslušný orgán každého členského státu informace podle článku 1 prostřednictvím automatické či strukturované automatické výměny příslušnému orgánu všem ostatním dotčeným členskými státy v těchto případech:

1. pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a účinnost kontrolního systému nutně závisí na informacích poskytovaných členskými státy původu;
2. pokud má členský stát důvod se domnívat, že došlo k porušení právních předpisů týkající se DPH nebo že tyto předpisy mohly být porušeny v jiném členském státě;

3. pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.“

15 Článek 22 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví:

„Každý členský stát provozuje elektronickou databázi, v níž uchovává a zpracovává údaje shromažďované na základě čl. 22 odst. 6 písm. b) ve znění článku 28h směrnice 77/388/EHS.

Aby bylo umožněno používat tyto informace v postupech stanovených tímto nařízením, uchovávají se informace po dobu nejméně pěti let po skončení kalendářního roku, ve kterém měl být udělen přístup k informacím.“

16 Článek 23 uvedeného nařízení zní takto:

„Z údajů uchovávaných podle článku 22 obdrží příslušný orgán členského státu přímo a bez prodlení od kteréhokoli členského státu následující informace nebo přímý přístup k nim:

1. identifikační čísla pro účely DPH přidělená členským státem, který dostává informace;

2. celkovou hodnotu veškerých dodání zboží uvnitř Společenství osobám, kterým byla přidělena tato čísla, všemi hospodářskými subjekty identifikovanými pro účely DPH v členském státě, který podává informace.

Hodnoty podle bodu 2 se vyjadřují v měně členského státu, který poskytl informace, a vztahují se ke kalendářním čtvrtletím.“

17 Podle článku 24 nařízení č. 1798/2003:

„Příslušnému orgánu členského státu budou na základě údajů uchovávaných podle článku 22 a výhradně za účelem boje proti porušování právních předpisů týkajících se DPH, kdykoli to považuje za nezbytné ke kontrole nabytí zboží uvnitř Společenství, neprodleně poskytnuty následující informace, anebo přímý přístup k nim elektronickými prostředky:

1. identifikační čísla pro účely DPH osob, které uskutečnily dodání uvedená v čl. 23 bodě 2, a
2. celková hodnota těchto dodání od každé takové osoby každé osobě, které bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH uvedené v čl. 23 bodě 1.

Hodnoty podle bodu 2 se vyjadřují v měně členského státu, který poskytl informace, a vztahují se ke kalendářním čtvrtletím.“

18 Článek 27 odst. 1 až 3 uvedeného nařízení stanoví:

„1. Každý členský stát provozuje elektronickou databázi se seznamem osob, kterým bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH v daném členském státě.

2. Příslušný orgán každého členského státu může kdykoli přímo získat nebo obdržet na základě údajů získaných podle článku 22 potvrzení platnosti identifikačního čísla pro účely DPH, pod nímž určitá osoba uvnitř Společenství uskutečnila dodání zboží nebo poskytování služeb nebo je obdržela.

Dožádaný orgán sdělí na zvláštní žádost rovněž datum vydání a případně datum skončení platnosti identifikačního čísla pro účely DPH.

3. Příslušný orgán poskytne na žádost neprodleně rovněž jméno a adresu osoby, které bylo číslo přiděleno, za předpokladu, že tyto informace dožadující orgán neuchovává s výhledem na jejich možné použití v budoucnu.“

19 Podle čl. 41 odst. 5 uvedeného nařízení:

„5. Pro účely správného používání tohoto nařízení omezí členské státy rozsah povinností a práv uvedených v článku 10, čl. 11 odst. 1 a článcích 12 a 21 směrnice 95/46/ES [Evropského parlamentu a Rady ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických

osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů (Úř. věst. L 281, s. 31; Zvl. vyd. 13/15, s. 355)] v míře nezbytné pro ochranu zájmů stanovených v čl. 13 písm. e) uvedené směrnice.“

- 20 Z odůvodnění a z čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/93 vyplývá, že rozšiřuje působnost směrnice 77/799 na daně z pojistného podle směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44).
- 21 Směrnice 2003/93 mimoto nahrazuje původní znění čl. 7 odst. 1 směrnice 77/799 následujícím zněním:

„Všechny údaje, které členský stát obdrží podle této směrnice, musí být v tomto státě utajeny stejně jako údaje zjištěné podle jeho vnitrostátních předpisů. V každém případě tyto údaje:

- mohou být zpřístupněny jen osobám přímo pověřeným vyměřením daně nebo správním přezkoumáním vyměření daně,

- mohou být dále sděleny jen v rámci soudního řízení, trestního řízení nebo řízení o uložení správních sankcí, pokud se týká vyměření daně nebo přezkoumání vyměření daně, a to jen osobám přímo zúčastněným na tomto řízení; tyto údaje však mohou být zveřejněny při veřejném soudním jednání nebo v rozsudku,

pokud proti tomu příslušný úřad členského státu, který údaj poskytl, nevznesl námitku,

- nesmějí být za žádných okolností použity pro jiné účely než pro daňové účely nebo pro účely soudního řízení, trestního řízení nebo řízení o uložení správních sankcí, pokud se týká vyměření daně nebo přezkoumání vyměření daně.

Kromě toho mohou členské státy stanovit, že se údaje podle prvního pododstavce budou používat pro vyměření dalších dávek, cel a daní ve smyslu článku 2 směrnice 76/308/EHS.“

- 22 Jelikož měla za to, že napadené akty měly být přijaty na základě článku 95 ES, Komise podala projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumenty účastníků řízení

- 23 Komise má za to, že články 93 ES a 94 ES nejsou vhodným právním základem pro přijetí napadených aktů. Ten poskytuje čl. 95 odst. 1 ES, přičemž volba tohoto článku jako právního základu by byla nevhodná pouze v případě, že ustanovení napadených aktů jsou „ustanovení o daních“ ve smyslu čl. 95 odst. 2 ES.

- 24 V tomto ohledu Komise uplatňuje, že článek 100a Smlouvy o ES (nyní po změnách článek 95 ES) byl přijat s cílem usnadnit zavádění právních předpisů nezbytných k dokončení vnitřního trhu do konce roku 1992. Pouze některé citlivé oblasti úzce spjaté se svrchovaností členských států byly vyloučeny z působnosti řízení zavedeného článkem 95 ES. Mezi tyto oblasti patří daňová oblast, v jejímž případě se mělo za to, že sblížení právních předpisů má zůstat podřízeno požadavku jednomyslnosti. Tato výjimka je nicméně předmětem restriktivního výkladu, neboť odnímá určité akty tomu, co se považuje za „obvyklý“ legislativní proces přijímání aktů směřujících k dokončení vnitřního trhu.
- 25 Pokud by se výjimka měla uplatnit na ustanovení týkající se vymezení osob povinných k dani, zdanitelných plnění, základu daně a daňových sazeb, osvobození od daní, jakož i způsobů výpočtu a vymáhání daní, vzájemná pomoc správních orgánů v daňové oblasti by pod takovou výjimku nespadala. Opatření pro spolupráci, ověřování a informování, jejichž cílem je usnadnění odstranění hranic, aniž by se dotýkaly věcného obsahu vnitrostátních daňových právních předpisů, totiž neomezují daňovou svrchovanost členských států. Právní předpisy upravující takovou pomoc neharmonizují daňové právní předpisy v pravém slova smyslu, ale pouze směřují k usnadnění uplatňování vlastních právních předpisů jednotlivými členskými státy.
- 26 Přitom přesněji vyjádřeno, nařízení č. 1798/2003 neprovádí harmonizaci ani sblížení vnitrostátních daňových právních předpisů, neboť jeho cílem je výhradně usnadnění výměny informací týkajících se obchodních operací uvnitř Společenství, za účelem umožnit příslušným orgánům různých členských států spolupracovat mezi sebou a s Komisí. Uvedené nařízení se nedotýká žádného ustanovení, které by mohlo být považováno za „ustanovení o daních“ ve smyslu čl. 95 odst. 2 ES, nebo za ustanovení, které je součástí „právních předpisů týkajících se daní z obrátu“ ve smyslu článku 93 ES.

- 27 Směrnice 2003/93 se omezila na změnu směrnice 77/799 v tom smyslu, že vyloučila DPH z působnosti posledně uvedené směrnice a zahrnula do ní daně z pojistného. Neovlivňuje žádným způsobem povahu uvedené směrnice, která se týká výměny informací, a neharmonizuje „ustanovení o daních“ ve smyslu čl. 95 odst. 2 ES.
- 28 Z toho vyplývá, že vhodný právní základ pro přijetí napadených aktů je článek 95 ES. Proto jsou uvedené akty založeny na chybném právním základě a pro účely dodržení institucionální rovnováhy zavedené Smlouvou by měly být zrušeny.
- 29 Nicméně s ohledem na prospěšné účinky, které napadené akty měly na zavedení společného trhu, se Komise domnívá, že v případě zrušení by bylo vhodné zachovat účinky uvedených aktů až do okamžiku jejich nahrazení novými akty, přijatými na vhodném právním základě.
- 30 Rada zaprvé uvádí, že od vložení článku 100a do Smlouvy Jednotným evropským aktem byl vysoký počet aktů týkajících se opatření vzájemné pomoci v daňové oblasti přijat na jiném právním základě než tom, který tvoří tento článek.
- 31 Zadruhé připomíná, že podle ustálené judikatury se volba právního základu aktu musí zakládat na objektivních prvcích, které mohou být předmětem soudní kontroly. Mezi takové prvky patří zejména cíl a obsah aktu (rozsudek ze dne 17. března 1993, Komise v. Rada, C-155/91, Recueil, s. I-939, bod 7).

- 32 Pokud jde zaprvé o cíl napadených aktů, Rada uplatňuje, že z odůvodnění a z článku 1 nařízení č. 1798/2003 vyplývá, že cílem nařízení je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům a zajištění dodržování právních předpisů v oblasti DPH ve prospěch vnitrostátních rozpočtů a řádného fungování vnitřního trhu. Směrnice 2003/93 má rovněž za cíl boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem za účelem ochrany finančních zájmů členských států a neutrality vnitřního trhu. Posílila směrnici 77/799, jejímž cílem je zajištění přesného stanovení základu daně pro výpočet přímých a nepřímých daní. Přitom ustanovení, jejichž cílem je zajistit, aby byl správně stanoven základ daně, sledují daňový cíl.
- 33 Pokud jde zadruhé o obsah napadených aktů, Rada tvrdí, že důkladný přezkum nařízení č. 1798/2003 ukázal, že zajišťuje používání daňových ustanovení a boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem tím, že provádí harmonizaci pravidel a postupů pro přeshraniční získávání a výměnu informací v případě, že jsou nezbytné pro stanovení základu daně v oblasti DPH. Uvedené nařízení má tedy přímý účinek na práva osob povinných k dani a stanovení základu daně, jakož i na daňové příjmy členských států.
- 34 Pokud jde o směrnici 2003/93, z jejího čl. 1 odst. 2 a 3 zejména vyplývá, jednak že mění působnost směrnice 77/799 tím, že ji rozšiřuje na daně z pojistného a vylučuje z ní DPH, a jednak že umožňuje orgánům členských států použít získané informace pro výpočet daní a dávek vyjmenovaných v článku 2 směrnice 76/308. Protože cílem směrnice 2003/93 je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem tím, že provádí harmonizaci pravidel a postupů stanovených pro přeshraniční získání informací, měla by být považována za směrnici, která se týká harmonizace daňových ustanovení. V případě, že se vztahuje jak na přímé daně, tak na nepřímé daně, byla správně přijata na základě článku 93 ES ve spojení s článkem 94 ES.

- 35 Podle Rady tedy vůbec není pochyb o tom, že napadené akty obsahují ustanovení, která se týkají „harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obrátu“, která je „nezbytná pro vytvoření vnitřního trhu“ ve smyslu článku 93 ES. Kromě skutečnosti, že nelze odkazovat, v rozporu s tím, co tvrdí Komise, na „obvyklý“ legislativní proces, názor obhajovaný uvedeným orgánem nezohledňuje skutečnost, že články 93 ES a 94 ES jsou specifitějším právním základem pro přijetí takových opatření, jako jsou opatření uvedená v napadených aktech, a že článek 95 ES neomezuje rozsah působnosti uvedených článků.
- 36 Podpůrně Rada tvrdí, že výklad čl. 95 odst. 2 ES, který zastává Komise, je příliš restriktivní. Nelze totiž rozlišovat podle toho, zda harmonizovaný právní předpis má nebo nemá podstatnou povahu, neboť takové rozlišení nenalézá odůvodnění ani ve znění Smlouvy, ani v právních rádech členských států.
- 37 Kromě toho teleologický výklad navržený Komisí naráží na vlastní znění čl. 95 odst. 2 ES, a tedy nemůže být přijat. Mimoto, kromě volby vhodného daňového právního základu závislé na politickém hodnocení, kvalifikace „ustanovení o daních“, ve smyslu uvedeného odstavce 2, nezávisí na otázce, zda ustanovení zasahuje do svrchovanosti členských států v daňové oblasti nebo zda se dotýká podstaty jejich daňových právních předpisů.
- 38 Zcela podpůrně a pro případ, že by Soudní dvůr zrušil napadené akty, Rada navrhuje, aby byly jejich právní účinky zachovány až do okamžiku, kdy budou nahrazeny akty přijatými na vhodném právním základě.
- 39 Podle vlády Spojeného království z cíle a z obsahu napadených aktů jasně vyplývá, že provádí harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní. Nařízení č. 1798/2003, jehož cílem je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým

únikům, by tak zajistilo účinnost vnitrostátních daňových ustanovení týkajících se vyměření a vybírání DPH. Totéž nařízení, zejména jeho článek 30, tedy má zjevný dopad na práva a povinnosti osob povinných k dani a bylo by vykonstruované domnívat se, že taková opatření nejsou harmonizací vnitrostátních právních předpisů týkajících se nepřímých daní.

40 Pokud jde o směrnici 2003/93, vláda Spojeného království tvrdí, že umožňuje členským státům získat v zahraničí informace, které jim umožní stanovit splatnou daň a uplatnit pohledávky vůči svým vlastním osobám povinným k dani. Uvedená směrnice tedy stejně jako nařízení č. 1798/2003 provádí harmonizaci vnitrostátních právních předpisů týkajících se přímých a nepřímých daní.

41 Podle Irska z judikatury Soudního dvora a zejména z rozsudku ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada (C-338/01, Recueil, s. I-4829), vyplývá, že články 93 ES a 94 ES jsou vhodným právním základem pro přijetí napadených aktů, které, jak vyplývá z jejich odůvodnění a ustanovení, provádí harmonizaci právních předpisů o DPH tak, že stanoví jednotné postupy pro získávání a sdělování údajů týkajících se osob povinných k dani, za účelem zajištění správného uplatnění ustanovení právních předpisů týkajících se správy, stanovení a vymáhání DPH.

42 Portugalská vláda je toho názoru, že ze znění napadených aktů vyplývá, že některá z jejich ustanovení stanoví lhůty, a že jiná, jako čl. 41 odst. 5 nařízení č. 1798/2003, přímo omezují práva poplatníků. Mimoto čl. 7 odst. 1 směrnice 77/799 ve znění směrnice 2003/93 upravuje hmotné aspekty daňového práva. Přitom uvedená ustanovení, která přímo upravují práva poplatníků tím, že je omezují, jsou „ustanovení o daních“ ve smyslu čl. 95 odst. 2 ES.

Závěry Soudního dvora

- 43 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se výběr právního základu aktu Společenství musí zakládat na objektivních prvcích, které mohou být předmětem soudní kontroly, mezi něž patří zejména cíl a obsah aktu (viz zejména rozsudky ze dne 11. června 1991, Komise v. Rada, zvaný „Dioxid titanu“, C-300/89, Recueil, s. I-2867, bod 10; ze dne 4. dubna 2000, Komise v. Rada, C-269/97, Recueil, s. I-2257, bod 43; ze dne 11. září 2003, Komise v. Rada, C-211/01, Recueil, s. I-8913, bod 38, a výše uvedený rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada, bod 54).
- 44 Pokud jde o rozsah působnosti článku 95 CE, ve vztahu k němuž Komise tvrdí, že měl sloužit jako právní základ pro přijetí napadených aktů, je namístě zdůraznit, jednak že ze samotného znění odstavce 1 uvedeného článku vyplývá, že se použije pouze tehdy, není-li ve Smlouvě stanoveno jinak.
- 45 Z toho vyplývá, jak Soudní dvůr rozhodl v bodě 60 výše uvedeného rozsudku ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada, že pokud ve Smlouvě existuje specifitější ustanovení, které by mohlo být právním základem dotčeného aktu, měl by se tento akt zakládat na tomto ustanovení. To je zejména případ článku 93 ES, pokud jde o harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní.
- 46 Jednak je třeba připomenout, že čl. 95 odst. 2 ES výslovně vylučuje určité oblasti z působnosti tohoto článku. Těmi jsou zejména „ustanovení o daních“, jejichž sblížení tak nemůže proběhnout na základě uvedeného článku (výše uvedený rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada, bod 61).

- 47 Pokud jde konkrétněji o výklad pojmu „ustanovení o daních“ v čl. 95 odst. 2 ES, je namístě připomenout, že v bodě 63 výše uvedeného rozsudku ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Rada, Soudní dvůr rozhodl, že uvedený pojem zahrnuje z důvodu své obecné povahy nejen veškeré daňové oblasti, aniž by rozlišoval druhy dotčených poplatků a daní, ale také veškeré aspekty této oblasti, ať jde o hmotná nebo procesní pravidla.
- 48 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě není zpochybněna nezbytnost napadených aktů pro fungování vnitřního trhu, postačí určit, zda je jejich jediným či převažujícím předmětem sblížení právních a správních předpisů členských států v daňové oblasti.

K nařízení č. 1798/2003

- 49 Pokud jde zaprvé o účel nařízení č. 1798/2003, z jeho prvních dvou bodů odůvodnění vyplývá, že směřuje k boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i daňovým únikům, a k zajištění dodržování právních předpisů v oblasti DPH ve prospěch vnitrostátních rozpočtů a řádného fungování vnitřního trhu.
- 50 Podle třetího bodu odůvodnění uvedeného nařízení, k zajištění účinnosti opatření pro harmonizaci daní přijatých k dokončení vnitřního trhu by tato „měla [...] 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 [...]“.

- 51 S ohledem na odůvodnění nařízení č. 1798/2003 se zdá, že cílem posledně uvedeného je zavést v rámci opatření pro harmonizaci daní přijatých za účelem dokončení vnitřního trhu systém výměny informací s cílem zajistit správné uplatňování DPH.
- 52 Přitom takto zavedená výměna informací je odůvodněná pouze cílem správného vyměření DPH, kterou dluží osoby povinné k dani, s cílem zajistit lepší účinnost vybírání této daně.
- 53 Toto konstatování je podpořeno zněním čl. 1 odst. 1 nařízení č. 1798/2003, podle kterého posledně uvedené nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů. Mimoto z druhé odražky téhož odstavce vyplývá, že takto stanovená pravidla a postupy mají umožnit správně vyměřit DPH v různých členských státech.
- 54 Pokud jde zadruhé o obsah nařízení č. 1798/2003, je třeba především zdůraznit, že v souladu s jeho článkem 5 jsou orgány členského státu povinny na žádost orgánů jiného členského státu sdělit veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH v členském státě, kde mají sídlo posledně uvedené orgány a za tím účelem musí případně přistoupit ke správním šetřením nezbytným pro získání těchto informací.
- 55 V tomto ohledu je nezbytné konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodě 67 svého stanoviska, že ačkoli je pravda, že takto předané informace musí ve státě, kde má sídlo dožadující orgán, v zásadě podléhat stejným zárukám utajení jako

v členském státě, kde má sídlo dožádaný orgán, nic to nemění na skutečnosti, že nařízení č. 1798/2003 ukládá členským státům povinnost rozšířit okruh osob, které mají přístup k uvedeným informacím, které jsou často předmětem zvláštní ochrany stanovené daňovými právními předpisy, čímž posledně uvedeným případně ukládá povinnost změnit jejich vnitrostátní právní předpisy.

- 56 Následně je třeba připomenout, že článek 17 nařízení č. 1798/2003 stanoví, že příslušné orgány členských států provedou v určitých konkrétních situacích automatickou výměnu či strukturovanou automatickou výměnu informací uvedených v článku 1 uvedeného nařízení s příslušnými orgány jiných členských států. Toto ustanovení tedy stanoví povinnost pro členské státy, jíž se nemohou vyhnout.
- 57 Dále je třeba zdůraznit, že ze znění článků 22 až 24, jakož i článku 27 uvedeného nařízení ve vzájemném spojení vyplývá, že členské státy mají povinnost zavést a provozovat elektronickou databázi údajů, v níž ukládají a zpracovávají informace týkající se osob, jimž bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH, identifikačních čísel pro účely DPH, jakož i celkové hodnoty veškerých dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněných osobami a ve prospěch osob, které jsou držiteli těchto čísel, přičemž tato databáze má být přímo přístupná příslušným orgánům jiných členských států.
- 58 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že nelze popřít, že přímý přístup do uvedené databáze umožňuje příslušným orgánům členských států stanovit daňový základ osoby povinné k dani, a dokonce i stanovit náležité zdanění posledně uvedené, a může tak ovlivnit zvláštní důvěrnost, které podléhají určité informace v daňové oblasti ve velikém počtu členských států. Za těchto podmínek je tedy okruh osob,

kteří mají přístup k informacím, jimiž disponují příslušné orgány členského státu, podstatně rozšířen, což případně vyžaduje, jak vyplývá z bodu 55 tohoto rozsudku, změnu vnitrostátních daňových právních předpisů. To platí tím více, když v souladu s čl. 41 odst. 5 nařízení č. 1798/2003 musejí členské státy omezit rozsah ochrany údajů uvedených v určitých ustanoveních směrnice 95/46, pokud tyto údaje obsahují informace umožňující správné vyměření DPH.

59 Konečně je třeba poznamenat, že z čl. 11 odst. 1 a 2 nařízení č. 1798/2003 vyplývá, že dožadované orgány mohou povolit přítomnost úředníků dožadujícího orgánu jednak v prostorách, kde správní orgány členského státu, v němž mají dožadované orgány sídlo, plní své úkoly, a jednak při správních šetřeních.

60 Jak generální advokátka uvedla v bodě 73 svého stanoviska, toto ustanovení, kromě skutečnosti, že zavazuje veliký počet členských států provést změnu jejich právních předpisů týkajících se řízení v daňové oblasti, má důležitý dopad na práva osob povinných k dani. Posledně uvedené totiž mohly ve velikém počtu členských států podat námitky proti přítomnosti úředníků ve službě správního orgánu jiného členského státu při správním šetření. Podle čl. 11 odst. 1 a 2 nařízení č. 1798/2003 však osoby povinné k dani již nemohou využívat takového práva podat námitky.

61 Za těchto podmínek jsou ustanovení nařízení č. 1798/2003 takové povahy, že přispívají ke sblížení vnitrostátních procesních ustanovení v daňové oblasti.

- 62 Vzhledem k těmto důvodům je namístě učinit závěr, že nařízení č. 1798/2003 má za cíl a obsah sblížení procesních ustanovení v daňové oblasti, za účelem usnadnění výběru DPH a zvýšení daňových příjmů členských států plynoucích z této daně.
- 63 Přitom, jak je připomenuto v bodě 47 tohoto rozsudku, procesní pravidla v daňové oblasti by měla být v rámci použití čl. 95 odst. 2 ES považována za „ustanovení o daních“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 64 Za těchto podmínek nelze právoplatně tvrdit, že čl. 95 odst. 1 ES je vhodným právním základem pro přijetí nařízení č. 1798/2003.
- 65 Žaloba Komise tedy musí být zamítnuta v rozsahu, v jakém navrhuje zrušení uvedeného nařízení.

Ke směrnici 2003/93

- 66 Pokud jde zaprvé o účel směrnice 2003/93, je třeba zdůraznit, že směřuje jednak, jak vyplývá z jejího prvního bodu odůvodnění, k posílení spolupráce mezi správci daně členských států za účelem zlepšení boje proti daňovým únikům v oblasti DPH a jednak, jak upřesňuje její třetí bod odůvodnění, k lepší ochraně finančních zájmů posledně jmenovaných a neutrality vnitřního trhu rozšířením působnosti směrnice 77/799 na daně z pojistného podle směrnice 76/308.

- 67 Pokud jde zadruhé o obsah směrnice 2003/93, postačí konstatovat, že se omezuje hlavně na zavedení změn nezbytných k rozšíření působnosti směrnice 77/799 na daně z pojistného a na nahrazení původního znění čl. 7 odst. 1 posledně uvedené směrnice novým zněním tohoto ustanovení.
- 68 Nové znění uvedeného čl. 7 odst. 1 je ve vztahu k původnímu znění charakterizováno hlavně okolností, že členským státům přiznává možnost použít informace získané podle této směrnice pro vyměření dalších dávek, cel a daní spadajících pod článek 2 směrnice 76/308.
- 69 Vzhledem k okolnosti, že směrnice 2003/93 má tedy v zásadě za cíl rozšířit působnost směrnice 77/799 na daně z pojistného, je třeba přezkoumat, zda cílem posledně uvedené je sblížení právních a správních předpisů členských států v daňové oblasti.
- 70 Jak vyplývá z jejího prvního, čtvrtého a šestého bodu odůvodnění, směrnice 77/799 hodlá bojovat proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům překračujícím hranice členských států prostřednictvím posílení spolupráce mezi správci daně posledně jmenovaných tím, že zavádí opatření pro přesnější vyměření daní z příjmů a z majetku.
- 71 Za účelem dosažení uvedeného cíle ukládá čl. 1 odst. 1 směrnice 77/799 příslušným orgánům členských států povinnost výměny veškerých informací, které by jim mohly umožnit správné vyměření uvedených daní. Jak bylo upřesněno v bodě 3 tohoto rozsudku, uvedená směrnice mimo jiné stanoví, ve svých člancích 2 až 4, způsoby

výměny uvedených informací, ke které dochází buď na dožádání nebo automaticky nebo také spontánně.

- 72 Ačkoli povinnost provést šetření a předat dotčené informace není neomezená, neboť čl. 8 odst. 1 směrnice 77/799 stanoví, že taková povinnost není uložena příslušným orgánům, pokud je právní předpisy nebo správní praxe neopravňují k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely daného členského státu, skutečností nicméně zůstává, že z důvodu existence takové povinnosti je okruh osob, které mají přístup k uvedeným informacím, citelně rozšířen s cílem umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku.
- 73 Je tedy nutné konstatovat, že cíle a obsah směrnice 77/799 jsou ve velké míře analogické, ba i identické s cíli a obsahem nařízení č. 1798/2003 a že s ohledem na její charakteristiky uvedená směrnice spadá do působnosti čl. 95 odst. 2 ES.
- 74 Z toho vyplývá, že směrnice 2003/93 spadá do působnosti čl. 95 odst. 2 ES a že nelze právoplatně tvrdit, že měla být přijata na základě čl. 95 odst. 1 ES.
- 75 Žaloba Komise by tedy měla být rovněž zamítnuta v rozsahu, v jakém navrhuje zrušení směrnice 2003/93.

76 Proto musí být žaloba Komise zamítnuta v plném rozsahu, a není tedy na místě, aby se Soudní dvůr vyjadřoval k žádosti o zachování účinků napadených aktů.

K nákladům řízení

77 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Rada požadovala náhradu nákladů řízení ve svém návrhu a Komise byla ve sporu neúspěšná, je namístě uložit jí náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 69 odst. 4 prvním pododstavcem jednacího řádu Irsko, Portugalská republika, jakož i Spojené království, které vstoupily do sporu jako vedlejší účastníci, ponесou vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**

- 2) **Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada nákladů řízení.**

- 3) **Irsko, Portugalská republika, jakož i Spojené království Velké Británie a Severního Irsku ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.