

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 stycznia 2006 r.*

W sprawie C-533/03

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie nieważności na podstawie art. 230 WE,
wniesioną w dniu 19 grudnia 2003 r.,

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

strona skarżąca,

przeciwko

Radzie Unii Europejskiej, reprezentowanej przez A.M. Colaert oraz E. Karlsson,
działające w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: angielski

popieranej przez

Irlandię, reprezentowaną przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Collinsa, SC, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

Republikę Portugalską, reprezentowaną przez L. Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowane przez R. Caudwell, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Wyatta, QC, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

interwencji,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, R. Schintgen (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 czerwca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Komisia Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału, po pierwsze, o stwierdzenie nieważności 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), a także dyrektywy Rady 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 r. zmieniającej dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 264, str. 23, zwane dalej ogólnie „zaskarżonymi aktami”), a po drugie, o utrzymanie obu tych aktów w mocy do czasu wejścia w życie aktów je zastępujących, przyjętych w oparciu o właściwą podstawę prawną.
- 2 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 8 czerwca 2004 r., Irlandia, Republika Portugalska i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenienta po stronie Rady Unii Europejskiej, która wnosi do Trybunału o oddalenie skargi.

Okoliczności powstania sporu i ramy prawne

- 3 Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków pośrednich, niektórych podatków akcyzowych i opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, str. 15), przewiduje w art. 1 ust. 1 wymianę między właściwymi władzami państw członkowskich wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego wymiaru podatków od dochodu i kapitału. Na mocy art. 2-4 tej dyrektywy, informacje te udzielane są, w zależności od przypadku, na wniosek, w sposób regularny czy też z urzędu. Jednakże zgodnie z art. 8 tej dyrektywy nie zobowiązuje ona 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.
- 4 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT) (Dz.U. L 24, str.1) [tłumaczenie nieoficjalne], ustanawia system wymiany informacji między organami podatkowymi państw członkowskich, w zakresie transakcji wewnątrz-wspólnotowych, w celu zmniejszenia ryzyka wystąpienia oszustw podatkowych, związanego ze zniesieniem kontroli podatkowej na granicach wewnętrznych.
- 5 W dniu 18 czerwca 2001 r. Komisja przedstawiła Radzie projekt rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. C 270 E, str.87) oraz projekt dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę 77/799 (Dz.U. C 270 E, str. 96). Projekty te, mające na celu ujednoczenie i wzmocnienie zawartych w tej dyrektywie i w rozporządzeniu nr 218/92 przepisów dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwanego

dalej „podatkami VAT”), wyłączenie podatku VAT z zakresu stosowania tej dyrektywy i objęcie nim opodatkowania składek ubezpieczeniowych, były oparte na art. 95 WE.

- 6 W dniu 6 lutego 2002 r. Parlament Europejski wydał w pierwszym czytaniu opinię pozytywną na temat tego projektu rozporządzenia, zastrzegając możliwość wprowadzenia do niego kilku zmian (Dz.U. C 284, str. 178).
- 7 Rada wprowadziła zmiany do tych projektów i zadecydowała o zmianie ich podstawy prawnej, ponieważ dotyczyły one kwestii podatkowych i mogły być przyjęte jedynie na podstawie art. 93 WE i 94 WE. Zasięgnięto zatem ponownie opinii Parlamentu. Rezolucją z dnia 2 września 2003 r. Parlament potwierdził, że jego zdaniem art. 95 WE stanowi właściwą podstawę prawną przyjęcia obydwu aktów.
- 8 W dniu 7 października 2003 r. Rada przyjęła na podstawie art. 93 WE rozporządzenie nr 1798/2003 oraz, na podstawie art. 93 WE i 94 WE, dyrektywę 2003/93.
- 9 W następstwie przyjęcia tego rozporządzenia Komisja odnotowała w protokole z obrad Rady, które odbyły się w tym dniu, komunikat, w którym „odnotowuje jednomyślne przyjęcie przez Radę tekstu rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT, opartego na art. 93 traktatu, oraz dyrektywy dotyczącej wzajemnej pomocy w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, opartej na art. 93 i 94 traktatu; podtrzymuje [ona] swoje stanowisko, które jest zgodne z jej pierwotną propozycją, według której podstawę prawną powinien stanowić art. 95 traktatu, oraz przypomina, że głównym celem rozporządzenia i dyrektywy nie jest harmonizacja przepisów podatkowych, lecz jest nim zapewnienie wymiany informacji między państwami członkowskimi”.

10 Pięć pierwszych motywów rozporządzenia nr 1798/2003 brzmi następująco:

- „1) Uchyłanie się od podatków i unikanie płacenia podatków mające miejsce ponad granicami państw członkowskich prowadz[i] do strat budżetowych oraz naruszenia zasady sprawiedliwego opodatkowania oraz są [jest] odpowiedzialne za powodowanie zakłóceń w przepływie kapitału oraz warunków konkurencji. Dlatego właśnie wpływa on[o] na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.
- 2) Zwalczanie uchyłania się od podatku od wartości dodanej (VAT) wymaga ścisłej współpracy między organami administracyjnymi każdego państwa członkowskiego właściwymi do stosowania przepisów w tej dziedzinie.
- 3) Środki [Działania] 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 pomagająby sobie wzajemnie oraz współpracowały z Komisją w celu zapewnienia właściwego stosowania podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów oraz przywozu towarów.
- 4) Aby system podatku VAT mógł sprawnie funkcjonować, niezbędne jest elektroniczne przechowywanie i przesyłanie niektórych danych do celów kontroli podatku VAT.
- 5) Należy jasno określić warunki wymiany danych przechowywanych elektronicznie w każdym państwie członkowskim oraz bezpośredniego do nich dostępu państw członkowskich. Podmioty gospodarcze powinny mieć dostęp do niektórych z tych danych tam, gdzie jest to wymagane dla spełnienia przez nie ciężących na nich obowiązków”.

11 Artykuł 1 rozporządzenia nr 1798/2003 stanowi:

„1. Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy organów administracyjnych państw członkowskich właściwych dla stosowania przepisów ustawowych dotyczących podatku VAT od dostaw towarów i usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i przywozu towarów oraz współpracy tych organów z Komisją w celu zapewnienia zgodności z tymi przepisami ustawowymi.

W tym celu określa ono zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą informacji, które mogą pomóc im w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT.

Niniejsze rozporządzenie ustanawia także zasady i procedury wymiany pewnych informacji drogą elektroniczną, w szczególności odnoszących się do podatku VAT od transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Na okres przewidziany w art. 4 dyrektywy 2002/38/WE [...] ustanawia także zasady i procedury wymiany drogą elektroniczną informacji odnoszących się do podatku od wartości dodanej od usług świadczonych drogą elektroniczną zgodnie ze specjalnymi procedurami przewidzianymi w art. 26c dyrektywy 77/388/EWG, a także każdej późniejszej wymiany informacji oraz, w takim zakresie, w jakim dotyczy to usług objętych wspomnianymi specjalnymi procedurami, dla przekazów pieniężnych między właściwymi organami państw członkowskich.

2. Niniejsze rozporządzenie nie wpływa na stosowanie w państwach członkowskich zasad dotyczących wzajemnej pomocy w sprawach karnych”.

12 Zgodnie z art. 5 tego rozporządzenia:

„1. Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje informacje określone w art. 1, wraz ze wszelkimi informacjami odnoszącymi się do konkretnego przypadku lub przypadków.

2. Do celów przesyłania informacji określonych w ust. 1, organ współpracujący organizuje przeprowadzenie postępowania administracyjnego niezbędne do uzyskania takich informacji.

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, może zawierać uzasadniony wniosek o przeprowadzenie szczególnego postępowania administracyjnego. Jeżeli państwo członkowskie stwierdza, że nie jest konieczne postępowanie administracyjne, niezwłocznie informuje organ wnioskujący o przyczynach takiego stwierdzenia.

4. W celu uzyskania poszukiwanych informacji lub przeprowadzenia wnioskowanego postępowania administracyjnego organ współpracujący lub organ administracyjny, do którego organ ten może się zwrócić, postępuje tak, jakby działał we własnym imieniu lub na żądanie innego organu w swoim państwie członkowskim”.

13 Artykuł 11 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia stanowi:

„1. Na mocy umowy między organem wnioskującym oraz organem współpracującym oraz zgodnie z ustaleniami przyjętymi przez organ współpracujący urzędnicy upoważnieni przez organ wnioskujący mogą, w związku z wymianą informacji określoną w art. 1, być obecni w urzędach, w których wykonują swoje obowiązki

organy administracyjne państwa członkowskiego, w którym organ współpracujący ma swoją siedzibę. Jeżeli informacja, której dotyczy wniosek, zawarta jest w dokumentach, do których mają dostęp urzędnicy organu współpracującego, urzędnicy organu wnioskującego otrzymują kopie dokumentów zawierających tę informację.

2. Na mocy umowy między organem wnioskującym i organem współpracującym oraz zgodnie z ustaleniami przyjętymi przez organ współpracujący urzędnicy wyznaczeni przez organ wnioskujący mogą, w związku z wymianą informacji określoną w art. 1, być obecni podczas postępowania administracyjnego. Postępowania administracyjne prowadzone są wyłącznie przez urzędników organu przyjętymi przez organ współpracującego. Urzędnicy organu wnioskującego nie wykonują uprawnień dochodzeniowych przysługujących urzędnikom organu współpracującego. Mogą oni jednakże uzyskać dostęp do tych samych pomieszczeń i dokumentów, co urzędnicy organu współpracującego, za ich pośrednictwem oraz wyłącznie do celów prowadzonego postępowania administracyjnego”.

14 Artykuł 17 rozporządzenia nr 1798/2003 przewiduje:

„Bez uszczerbku dla przepisów rozdz[iału] V i VI właściwy organ każdego państwa członkowskiego przesyła, drogą wymiany automatycznej lub ustrukturyzowanej wymiany automatycznej właściwemu organowi każdego zainteresowanego państwa członkowskiego informacje określone w art. 1 w następujących przypadkach:

- 1) jeżeli uważa się, że opodatkowanie ma miejsce w państwie członkowskim przeznaczenia, a skuteczność systemu kontroli bezpośrednio zależy od informacji dostarczonej przez państwo członkowskie pochodzenia;
- 2) jeżeli państwo członkowskie ma podstawy, aby sądzić, że w innym państwie członkowskim popełniono naruszenie ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT lub popełnienie takiego naruszenia jest prawdopodobne;

3) jeżeli istnieje ryzyko strat podatkowych w innym państwie członkowskim”.

15 Artykuł 22 ust. 1 tego rozporządzenia przewiduje:

„Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych, w której przechowuje i przetwarza informacje zbierane zgodnie z przepisami art. 22 ust. 6 lit. b) w wersji nadanej [wynikającej z] art. 28 h dyrektywy 77/388/EWG.

W celu umożliwienia użycia tych informacji w ramach procedur przewidzianych niniejszym rozporządzeniem, informacje te przechowuje się przez okres co najmniej pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym przyznano dostęp do informacji”.

16 Artykuł 23 tego rozporządzenia brzmi następująco:

„Na podstawie danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22 właściwy organ państwa członkowskiego otrzymuje automatycznie i bezzwłocznie od innego państwa członkowskie następujące informacje, do których może mieć także bezpośredni dostęp:

1) numery identyfikacyjne dla potrzeb podatku VAT nadane przez państwo członkowskie otrzymujące informację;

- 2) całkowitą wartość wewnątrzspółnotowych dostaw towarów do osób posiadających numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zidentyfikowane dla potrzeb podatku VAT w państwie członkowskim dostarczającym informację.

Wartości określone w pkt 2 wyraża się w walucie państwa członkowskiego dostarczającego informację i odnoszą się one do kwartałów kalendarzowych”.

17 Zgodnie z art. 24 rozporządzenia 1798/2003:

„Na podstawie danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22 i wyłącznie w celu zapobiegania naruszeniom ustawodawstwa dotyczącego podatku VAT właściwy organ państwa członkowskiego, w każdym przypadku, w którym uzna to za niezbędne dla kontroli wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, uzyskuje bezpośrednio i bezzwłocznie lub posiada bezpośredni dostęp drogą elektroniczną do następujących informacji:

- 1) numerów identyfikacyjnych dla potrzeb podatku VAT wszystkich osób dokonujących dostaw określonych w art. 23 pkt 2; oraz
- 2) całkowitej wartości takich dostaw od każdej takiej osoby, do każdej osoby posiadającej numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT określonej w art. 23 pkt 1.

Wartości określone w pkt 2 wyraża się w walucie państwa członkowskiego dostarczającego informację i odnoszą się one do kwartałów kalendarzowych”.

18 Artykuł 27 ust. 1–3 tego rozporządzenia przewiduje:

„1. Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych zawierającą ewidencję osób, którym nadano numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT w tym państwie członkowskim.

2. W dowolnym momencie właściwe organy państwa członkowskiego mogą bezpośrednio uzyskać lub otrzymać, z danych przechowywanych zgodnie z przepisami art. 22, potwierdzenie ważności numeru identyfikacyjnego dla potrzeb podatku VAT, na podstawie którego dana osoba dokonała wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub usług lub taką dostawę otrzymała.

Na szczególne żądanie organ współpracujący przekazuje także datę wydania oraz, gdzie to właściwe, datę ważności numeru identyfikacyjnego dla potrzeb podatku VAT.

3. Na wniosek właściwy organ dostarcza bezzwłocznie nazwę (nazwisko) i adres osoby zidentyfikowanej dla potrzeb podatku VAT, pod warunkiem że taka informacja nie jest przechowywana przez organ wnioskujący z zamiarem użycia jej w przyszłości”.

19 Zgodnie z art. 41 ust. 5 tego rozporządzenia:

„5. Państwa członkowskie do celów właściwego stosowania niniejszego rozporządzenia ograniczają zakres praw i obowiązków przewidzianych w art. 10, art. 11 ust. 1, art. 12 i 21 dyrektywy 95/46/WE [dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego

i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.U. L 281, str. 31)] w takim stopniu, w jakim jest to konieczne do zabezpieczenia interesów określonych w art. 13 lit. e) wspomnianej dyrektywy”.

- 20 Z motywów i z art. 1 pkt 1 dyrektywy 2003/93 wynika, że rozszerza ona zakres zastosowania dyrektywy 77/799 na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych, o których mowa w dyrektywie Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, str. 18).
- 21 Ponadto dyrektywa 2003/93 zastępuje wersję pierwotną art. 7 ust. 1 dyrektywy 77/799 nadając mu następujące brzmienie:

„Wszystkie informacje podane do wiadomości państw członkowskich na mocy niniejszej dyrektywy, są w tym państwie zachowane w tajemnicy w taki sam sposób, jak informacje otrzymane na mocy ustawodawstwa krajowego. W każdym przypadku informacje te:

- mogą być udostępniane tylko tym osobom, które zajmują się bezpośrednio naliczaniem [wymiarom] podatku lub kontrolą administracyjną naliczania [wymiaru] podatku,
- mogą być podane do wiadomości tylko w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym pociągającym za sobą nałożenie sankcji w celu dokonania naliczenia [wymiaru] podatku albo przeglądu naliczenia [kontroli wymiaru] podatku lub też odnoszące się do takiego naliczenia [wymiaru] podatku lub jego

przeglądu [kontroli] oraz tylko osobom, które bezpośrednio uczestniczą w takim postępowaniu; jednakże informacje te mogą być ujawnione podczas jawnych przesłuchań lub w orzeczeniach, jeżeli właściwy organ państwa członkowskiego przekazujący informacje nie wniesie żadnych zastrzeżeń,

- w żadnym wypadku informacje te nie są wykorzystywane w celach innych niż podatkowe lub w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym pociągającym za sobą nałożenie sankcji w celu dokonania naliczenia [wymiaru] podatku albo przeglądu naliczenia [kontroli wymiaru] podatku lub też odnoszące się do takiego naliczenia [wymiaru] podatku lub jego przeglądu [kontroli].

Ponadto państwa członkowskie mogą postanowić, że informacje określone w akapicie pierwszym mają być wykorzystane do naliczenia [przy wymiarze] innych opłat, ceł, podatków objętych art. 2 dyrektywy 76/308/EWG”.

- 22 Komisja wniosła niniejszą skargę uznawszy, że zaskarżone akty powinny być zostać przyjęte na podstawie art. 95 WE.

W przedmiocie skargi

Argumenty stron

- 23 Komisja jest zdania, że art. 93 WE i 94 WE nie są właściwą podstawą prawną przyjęcia zaskarżonych aktów. Jest nią art. 95 ust. 1 WE, a wybór tego artykułu jako podstawy prawnej okazałby się niewłaściwy jedynie w przypadku, gdy przepisy zaskarżonych aktów stanowiłyby „przepisy podatkowe” w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE.

24 Mając powyższe na uwadze, Komisja podnosi, że art. 100 A traktatu WE (obecnie, po zmianach, art. 95 WE) został przyjęty w celu ułatwienia wprowadzenia w życie ustawodawstwa koniecznego do ustanowienia rynku wewnętrznego przed końcem 1992 r. Jedynie niektóre dziedziny — szczególnie wrażliwe i ściśle powiązane z suwerennością państw członkowskich — zostały wyłączone z zakresu stosowania procedury ustanowionej przez art. 95 WE. Podatki są jedną z tych dziedzin, w stosunku do której ustalono, iż w przypadku zbliżania ustawodawstw, powinna ona pozostać objęta wymogiem jednomyślności. Wyjątek ten winien być jednak interpretowany ściśle, ponieważ wyłącza on niektóre akty spod stosowania procedury, którą należy uznać za „zwyczajną” procedurę legislacyjną dla aktów mających na celu ustanowienie rynku wewnętrznego.

25 Wyjątek ten odnosi się do przepisów dotyczących określenia kręgu podatników, transakcji podlegających opodatkowaniu, podstawy wymiaru podatku i stawki opodatkowania, zwolnień z opodatkowania, jak również zasad obliczania i egzekwowania podatku, nie dotyczy on jednak wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie podatków. W rzeczywistości przepisy odnoszące się do współpracy, weryfikacji i informacji, które powinny ułatwić znoszenie granic bez oddziaływania na treść krajowych przepisów podatkowych, nie naruszają obszaru suwerenności podatkowej państw członkowskich. Ustawodawstwo, które reguluje tę pomoc, nie dokonuje harmonizacji przepisów podatkowych w ścisłym sensie, lecz ma na celu ułatwienie stosowania ustawodawstwa w każdym państwie członkowskim.

26 Jej zdaniem rozporządzenie nr 1798/2003 nie dokonało harmonizacji ani zbliżenia krajowych ustawodawstw podatkowych, ponieważ służy jedynie ułatwieniu wymiany informacji związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi w celu umożliwienia współpracy między właściwymi organami różnych państw członkowskich oraz między tymi państwami a Komisją. Rozporządzenie to nie dotyczy żadnego przepisu, który mógłby zostać uznany za „przepis podatkowy” w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE lub za przepis zaliczający się „ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych” w rozumieniu art. 93 WE.

- 27 Dyrektywa 2003/93 ograniczyła się, według niej, do zmiany dyrektywy 77/799, która polega na wyłączeniu podatku VAT z zakresu stosowania tej drugiej dyrektywy i włączeniu do tego zakresu opodatkowania składek ubezpieczeniowych. Zmiana ta w żaden sposób nie zmieniła charakteru owej dyrektywy, która dotyczy wymiany informacji, lecz nie harmonizuje „przepisów podatkowych” w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE.
- 28 Z powyższego wynika zdaniem Komisji, że art. 95 WE stanowi właściwą podstawę prawną przyjęcia zaskarżonych aktów. A zatem akty te zostały oparte na wadliwej podstawie prawnej, toteż celem zachowania równowagi instytucjonalnej ustanowionej przez traktat, należy stwierdzić ich nieważność.
- 29 Jednakże zważywszy na pozytywne oddziaływanie zaskarżonych aktów na ustanowienie wspólnego rynku, Komisja uznaje, że w przypadku stwierdzenia ich nieważności, należy utrzymać je w mocy do czasu zastąpienia ich przez nowe akty, które zostaną przyjęte w oparciu o właściwą podstawę prawną.
- 30 Rada twierdzi, po pierwsze, że od czasu wprowadzenia art. 100 A do traktatu przez Jednolity Akt Europejski, wiele aktów dotyczących wzajemnej pomocy w zakresie podatków zostało przyjętych w oparciu o podstawę prawną inną niż ta, ustanowiona na mocy tego artykułu.
- 31 Rada przypomina, po drugie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wybór podstawy prawnej wspólnotowego aktu prawnego musi opierać się na obiektywnych okolicznościach, które mogą zostać poddane kontroli sądowej. Należy do nich w szczególności cel i treść aktu prawnego (wyrok z dnia 17 marca 1993 r. w sprawie C-155/91 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-939, pkt 7).

- 32 Odnosząc się, po pierwsze, do celu zaskarżonych aktów, Rada twierdzi, że jak wynika z motywów i art. 1 rozporządzenia nr 1798/2003, jego celem jest zwalczanie oszustw i unikania opodatkowania oraz zapewnienie przestrzegania przepisów dotyczących podatku VAT z korzyścią dla budżetów krajowych i właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Również sama dyrektywa 2003/93 służy zwalczaniu oszustw podatkowych w celu ochrony interesów finansowych państw członkowskich i neutralności rynku wewnętrznego. Dyrektywa ta wzmacnia przepisy dyrektywy 77/799, której celem jest zapewnienie dokładnego ustalenia podstawy opodatkowania dla obliczenia podatków bezpośrednich i pośrednich. A zatem przepisy, których celem jest zapewnienie właściwego ustalenia podstawy opodatkowania, służą celowi podatkowemu.
- 33 Odnosząc się, po drugie, do treści zaskarżonych aktów, Rada podtrzymuje, że z wnikliwej analizy rozporządzenia nr 1798/2003 wynika, iż zapewnia ono stosowanie przepisów podatkowych i zwalczanie oszustw podatkowych poprzez harmonizację zasad i procedur stosowanych przy transgranicznym uzyskiwaniu i wymianie informacji, w przypadku gdy informacje te są potrzebne dla ustanowienia podstawy opodatkowania w zakresie podatku VAT. Rozporządzenie to wpływa zatem bezpośrednio na prawa podatników i na ustalenie podstawy opodatkowania, a także na dochody podatkowe państw członkowskich.
- 34 Z dyrektywy 2003/93, w szczególności z jej art. 1 pkt 2 i 3, wynika, że z jednej strony, zmienia ona zakres stosowania dyrektywy 77/799 rozszerzając go na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych i wyłączając z niego podatek VAT, a z drugiej strony, umożliwia władzom państw członkowskich wykorzystywanie informacji uzyskanych w celu dokonania obliczenia podatków i opłat wymienionych w art. 2 dyrektywy 76/308. Jako że celem dyrektywy 2003/93 jest urzeczywistnianie walki z oszustwami podatkowymi poprzez harmonizację zasad i procedur przewidzianych dla transgranicznego uzyskiwania informacji, należy zatem jej zdaniem uznać, że dotyczy ona harmonizacji przepisów podatkowych. Ponieważ dotyczy ona zarówno podatków bezpośrednich jak i podatków pośrednich, jej przyjęcie na podstawie art. 93 WE i 94 WE było prawidłowe.

- 35 Zdaniem Rady nie ma wątpliwości co do tego, że zaskarżone akty ustanawiają przepisy odnoszące się do „harmonizacji ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych” co, w rozumieniu art. 93 WE, jest „niezbędne dla ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego”. Poza tym, że — wbrew twierdzeniom Komisji — nie można odwoływać się do „zwyczajnej” procedury legislacyjnej, stanowisko reprezentowane przez tę instytucję nie uwzględnia tego, że art. 93 WE i 94 WE stanowią szczególną podstawę prawną przyjęcia takich przepisów, jak te zawarte w zaskarżonych aktach, oraz tego, że art. 95 WE nie ogranicza zakresu stosowania tych artykułów.
- 36 Tytułem ewentualnym Rada podnosi, że popierana przez Komisję wykładnia art. 95 ust. 2 WE jest zbyt zawężająca. W rzeczywistości nie można dokonywać rozróżnienia w zależności od tego, czy harmonizowany przepis ma charakter materialnoprawny, czy też nie, ponieważ nie znajduje to uzasadnienia ani w treści traktatu, ani w prawie państw członkowskich.
- 37 Ponadto proponowana przez Komisję wykładnia teleologiczna byłaby sprzeczna z treścią art. 95 ust. 2 WE, a zatem nie może być w tym przypadku zastosowana. Ponadto kwalifikacji „przepisu podatkowego” w rozumieniu art. 95 ust. 2 nie można uzależnić od tego, czy przepis ten wkracza w obszar suwerenności podatkowej państw członkowskich lub czy narusza istotę ich przepisów podatkowych, ponieważ w takim wypadku ustalenie właściwej podstawy prawnej zostałoby uzależnione od oceny politycznej.
- 38 Tytułem ewentualnym, na wypadek stwierdzenia przez Trybunał nieważności zaskarżonych aktów, Rada zwraca się z żądaniem utrzymania tych aktów prawnych w mocy do czasu, aż zostaną one zastąpione przez akty przyjęte w oparciu o właściwą podstawę prawną.
- 39 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa z celu i treści zaskarżonych aktów wyraźnie wynika, że harmonizują one ustawodawstwo dotyczące podatków pośrednich. Na przykład rozporządzenie nr 1798/2003, którego celem jest

zwalczanie unikania opodatkowania i obchodzenia przepisów dotyczących podatku, zapewnia skuteczność krajowych przepisów prawnych dotyczących ustanowienia i poboru podatku VAT. Rozporządzenie to, a w szczególności jego art. 30, w znaczący sposób wpływa na prawa i obowiązki podatników, toteż w tym kontekście, zbyt arbitralne wydaje się twierdzenie, że przepisy te nie harmonizują ustawodawstw krajowych w zakresie podatków pośrednich.

40 Odnosząc się do dyrektywy 2003/93, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że dyrektywa ta umożliwi państwom członkowskim uzyskanie poza ich granicami informacji, które pozwolą im na określenie wysokości należnego podatku i realizację roszczeń w stosunku do ich własnych podatników. Zatem dyrektywa ta, podobnie jak rozporządzenie nr 1798/2003, harmonizuje ustawodawstwa krajowe dotyczące podatków bezpośrednich i pośrednich.

41 Zdaniem Irlandii z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-338/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-4829, wynika, że art. 93 WE i 94 WE stanowią właściwą podstawę prawną przyjęcia zaskarżonych aktów, które, jak wynika z ich motywów i przepisów, harmonizują ustawodawstwo w zakresie podatku VAT, przewidując jednolite procedury uzyskiwania i przekazywania danych odnoszących się do podatników, celem zapewnienia właściwego stosowania przepisów ustawodawczych dotyczących zarządzania, określania i egzekwowania podatku VAT.

42 Zdaniem rządu Portugalii z treści zaskarżonych aktów wynika, iż niektóre zawarte w nich przepisy ustanawiają terminy, natomiast inne, takie jak art. 41 ust. 5 rozporządzenia nr 1798/2003 bezpośrednio opisują prawa podatników. Ponadto art. 7 ust. 1 dyrektywy 77/799 zmieniony dyrektywą 2003/93 reguluje kwestie materialnoprawne w zakresie prawa podatkowego. Właśnie te przepisy, które bezpośrednio regulują prawa podatników, ograniczając je, stanowią „przepisy podatkowe” w rozumieniu art. 95 ust. 2 WE.

Ocena Trybunału

- 43 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wybór podstawy prawnej aktu wspólnotowego musi opierać się na obiektywnych czynnikach, które mogą zostać poddane kontroli sądowej. Należy do nich w szczególności cel i treść aktu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 czerwca 1991 r. w sprawie C-300/89 Komisja przeciwko Radzie, zwanej „Dwutlenkiem tytanu”, Rec. str. I-2867, pkt 10; z dnia 4 kwietnia 2000 r. w sprawie C-269/97 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-2257, pkt 43; z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-211/01 Komisja przeciwko Radzie, Rec. str. I-8913, pkt 38, oraz ww. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 54).
- 44 Jeśli chodzi o zakres stosowania art. 95 WE, który zdaniem Komisji powinien być stanowić podstawę prawną przyjęcia zaskarżonych aktów, należy zaznaczyć, po pierwsze, że z treści ust. 1 tego artykułu wynika, iż ma on zastosowanie, jeżeli traktat nie stanowi inaczej.
- 45 Z powyższego wynika, zgodnie z tym, co orzekł Trybunał w pkt 60 ww. wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie Komisja przeciwko Radzie, że jeżeli traktat zawiera bardziej szczegółowy przepis, mogący stanowić podstawę prawną danego aktu, przepis ten powinien stanowić podstawę tego aktu. Jest tak w przypadku art. 93 WE odnoszącego się do harmonizacji ustawodawstw dotyczących podatku obrotowego, akcyzy i innych podatków pośrednich.
- 46 Po drugie należy zaznaczyć, że art. 95 ust. 2 WE w sposób wyraźny wyłącza pewne dziedziny z zakresu stosowania tego artykułu. Sytuacja ta ma miejsce w przypadku „przepisów podatkowych”, których zbliżanie nie może zatem nastąpić na podstawie tego artykułu (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w ww. sprawie Komisja przeciwko Radzie, pkt 61).

- 47 Odnosząc się dalej do wykładni wyrażenia „przepisy podatkowe” zawartego w art. 95 ust. 2 WE, należy stwierdzić, że w pkt 63 ww. wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie z dnia 29 kwietnia 2004 r. Komisja przeciwko Radzie, Trybunał orzekł, że ze względu na swój ogólny charakter, pojęcie to obejmuje nie tylko wszystkie dziedziny podatkowe, nie dokonując rozróżnienia pomiędzy rodzajami danych podatków lub opłat, lecz także wszystkie zagadnienia z tego zakresu, bez względu na to, czy odnosi się to do przepisów materialnych, czy też proceduralnych.
- 48 Wobec tego, że w niniejszej sprawie bezspornym jest, iż zaskarżone akty są niezbędne dla funkcjonowania rynku wewnętrznego, wystarczy ustalić, czy ich jedynym lub głównym celem jest zbliżanie przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w zakresie podatków.

W przedmiocie rozporządzenia nr 1798/2003

- 49 Po pierwsze, jeśli chodzi o cel rozporządzenia nr 1798/2003, to z jego dwóch pierwszych motywów wynika, że jest nim zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz zapewnienie przestrzegania przepisów w zakresie podatku VAT, co sprzyjałoby budżetom krajowym i właściwemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego.
- 50 Jak wynika z trzeciego motywu tego rozporządzenia, aby zapewnić skuteczność działań harmonizujących podatki podjętych w celu ustanowienia rynku wewnętrznego: „powinny [one] [...] obejmować ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji między państwami członkowskimi, za pomocą którego organy administracyjne państw członkowskich pomagałyby sobie wzajemnie oraz współpracowały z Komisją [...]”.

- 51 Z owych motywów rozporządzenia nr 1798/2003 zdaje się wynikać, że jego celem jest wprowadzenie, w ramach działań harmonizujących podatki podjętych w celu ustanowienia rynku wewnętrznego, systemu wymiany informacji służącego zapewnieniu właściwego stosowania podatku VAT.
- 52 Ustanowioną w ten sposób wymianę informacji może uzasadniać jedynie cel polegający na poprawnym określeniu wysokości podatku VAT, który podatnicy muszą zapłacić, aby zapewnić większą skuteczność w poborze tego podatku.
- 53 Twierdzenie to poparte jest treścią art. 1 ust. 1 rozporządzenia nr 1798/2003, zgodnie z którym rozporządzenie to określa warunki współpracy między organami administracyjnymi państw członkowskich właściwymi dla stosowania przepisów ustawowych dotyczących podatku VAT oraz współpracy tych organów z Komisją w celu zapewnienia zgodności z tymi przepisami ustawowymi. Ponadto, jak wynika z akapitu drugiego tego ustępu, ustanowione zasady i procedury mają pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT w różnych państwach członkowskich.
- 54 Po drugie, odnosząc się do treści rozporządzenia nr 1798/2003, należy przede wszystkim zaznaczyć, że zgodnie z jego art. 5 organy państwa członkowskiego na wniosek organów innego państwa członkowskiego przekazują wszystkie informacje, które mogą pomóc temu państwu w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT przez organy tego drugiego państwa członkowskiego i w związku z tym w razie potrzeby powinny one przeprowadzić postępowanie administracyjne w celu uzyskania takich informacji.
- 55 Wobec powyższego należy stwierdzić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 67 opinii, że o ile państwo członkowskie organu wnioskującego powinno zasadniczo zagwarantować taki sam stopień poufności przekazanych informacji jak

w państwie członkowskim organu współpracującego, o tyle jednak rozporządzenie nr 1798/2003 zobowiązuje państwa członkowskie do poszerzenia kręgu osób mających dostęp do informacji, których szczególna ochrona przewidziana jest często przez ustawodawstwo podatkowe, zobowiązując w ten sposób owe państwa do dokonania w razie potrzeby zmiany ich ustawodawstwa krajowego.

56 Należy następnie przypomnieć, że zgodnie z art. 17 rozporządzenia nr 1798/2003 właściwe organy państw członkowskich przesyłają, w określonych przypadkach, drogą wymiany automatycznej lub ustrukturyzowanej wymiany automatycznej właściwemu organowi każdego zainteresowanego państwa członkowskiego informacje określone w art. 1 tego rozporządzenia. Przepis ten przewiduje więc nałożenie na państwa członkowskie obowiązku, od którego nie mogą się one uchylić.

57 Ponadto należy stwierdzić, że z art. 22–24 w związku z art. 27 tego rozporządzenia wynika, że państwa członkowskie mają obowiązek ustanowienia i uaktualniania elektronicznej bazy danych, w której przechowują i przetwarzają informacje na temat: osób, którym nadano numer identyfikacyjny dla potrzeb podatku VAT, numerów identyfikacyjnych dla potrzeb podatku VAT, a także całkowitej wartości wewnątrzspółnotowych dostaw dokonanych przez osoby i na rzecz osób, którym zostały nadane te numery. Tę bazę danych należy bezpośrednio udostępnić właściwym organom innych państw członkowskich.

58 Należy tu podkreślić, że bezpośredni dostęp do baz danych bezsprzecznie umożliwia właściwym organom państw członkowskich określenie podstawy opodatkowania podatnika, a nawet określenie wysokości należnego podatku i w ten sposób może mieć wpływ na szczególną poufność, którą objęte są niektóre informacje dotyczące podatków w wielu państwach członkowskich. W tych okolicznościach zostaje więc znacznie poszerzony krąg osób mających dostęp do informacji będących

w posiadaniu właściwych organów państwa członkowskiego, co jak wynika z pkt 55 niniejszego wyroku, wymaga w razie potrzeby zmiany krajowych przepisów podatkowych, tym bardziej, że zgodnie z art. 41 ust. 5 rozporządzenia nr 1798/2003 państwa członkowskie ograniczają zakres ochrony przewidzianej w niektórych przepisach dyrektywy 95/46, gdy dane te zawierają informacje pomocne w dokonaniu właściwego wymiaru podatku VAT.

59 Należy wreszcie stwierdzić, że z art. 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 1798/2003 wynika, iż organy wnioskujące mogą zezwolić na obecność urzędników organu wnioskującego, po pierwsze, w urzędach, w których wykonują swoje obowiązki organy administracyjne państwa członkowskiego, w którym organ współpracujący ma swoją siedzibę, a po drugie, podczas postępowania administracyjnego.

60 Jak podniósł rzecznik generalny w pkt 73 opinii, przepis ten nie tylko zmusza wiele państw członkowskich do zmiany ich przepisów dotyczących procedur podatkowych, lecz także w istotny sposób oddziałuje na prawa podatników. W rzeczywistości w wielu państwach członkowskich mogli oni sprzeciwić się obecności urzędników zatrudnionych w urzędach administracyjnych innego państwa członkowskiego podczas postępowania. Zgodnie z art. 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia nr 1798/2003 podatnikom nie przysługuje już takie prawo sprzeciwu.

61 Wobec tego przepisy rozporządzenia nr 1798/2003 przyczyniają się do zbliżenia krajowych podatkowych przepisów proceduralnych.

- 62 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że treścią i celem rozporządzenia nr 1798/2003 jest zbliżanie podatkowych przepisów proceduralnych w celu ułatwienia poboru podatku VAT i tym samym, zwiększenia dochodów państw członkowskich uzyskanych z tego podatku.
- 63 Jak już zostało stwierdzone w pkt 47 niniejszego wyroku, proceduralne przepisy podatkowe do celu stosowania art. 95 ust. 2 WE należy uważać za „przepisy podatkowe” w rozumieniu tego przepisu.
- 64 W tych okolicznościach nie można skutecznie podtrzymywać, że art. 95 ust. 1 WE stanowi właściwą podstawę prawną przyjęcia rozporządzenia nr 1798/2003.
- 65 W związku z powyższym, skargę Komisji należy oddalić w zakresie, w jakim dotyczy ona stwierdzenia nieważności tego rozporządzenia.

W przedmiocie dyrektywy 2003/93

- 66 W pierwszej kolejności, odnosząc się do celu dyrektywy 2003/93, należy stwierdzić, że z jej motywu pierwszego wynika, iż po pierwsze, ma ona na celu wzmocnienie współpracy między organami administracji podatkowej we Wspólnocie w celu zwalczania oszustw podatkowych w zakresie podatku VAT, a po drugie, jak wynika z jej trzeciego motywu, lepszą ochronę interesów finansowych państw członkowskich oraz neutralności rynku wewnętrznego poprzez rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 77/799 na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych, określonych w dyrektywie 76/308.

- 67 W drugiej kolejności, odnosząc się do treści dyrektywy 2003/93, wystarczy stwierdzić, że ogranicza się ona w zasadzie do wprowadzenia zmian potrzebnych do rozszerzenia zakresu stosowania dyrektywy 77/799 na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych i do zastąpienia art. 7 ust. 1 tej dyrektywy w jego pierwotnej wersji, nową wersją tego przepisu.
- 68 Nowa wersja art. 7 ust. 1, w porównaniu z jego pierwotną wersją, charakteryzuje się zasadniczo tym, że przyznaje ona państwom członkowskim uprawnienie do wykorzystania informacji zebranych w zastosowaniu tej dyrektywy, przy wymiarze innych opłat, ceł i podatków objętych zakresem art. 2 dyrektywy 76/308.
- 69 Wobec tego, że celem dyrektywy 2003/93 jest zasadniczo rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 77/799 na opodatkowanie składek ubezpieczeniowych, należy zbadać, czy celem tej ostatniej jest zbliżanie przepisów ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w zakresie podatków.
- 70 Z motywu pierwszego, czwartego i szóstego dyrektywy 77/799 wynika, że służy ona zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania ponad granicami państw członkowskich, poprzez wzmocnienie współpracy między administracjami podatkowymi tych państw tak, aby umożliwić właściwy wymiar podatków od dochodu i kapitału.
- 71 Aby ten cel osiągnąć, art. 1 ust. 1 dyrektywy 77/799 zobowiązuje właściwe organy państw członkowskich do udzielania sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego wymiaru tych podatków. Jak zostało wyjaśnione w pkt 3 niniejszego wyroku, art. 2–4 tej dyrektywy określa ponadto, warunki

wymiany tych informacji bez względu na to, czy odnoszą się one do wymiany informacji na wniosek, regularnej wymiany informacji, czy też wymiany informacji z urzędu.

- 72 O ile obowiązek przeprowadzania dochodzeń lub udzielania takich informacji nie jest nieograniczony, ponieważ art. 8 ust. 1 dyrektywy 77/799 stanowi, iż nie dotyczy on właściwych organów, jeśli przepisy prawne lub krajowa praktyka administracyjna nie zezwala tym organom na przeprowadzanie dochodzeń ani na gromadzenie czy też wykorzystywanie tych informacji na własne potrzeby państwa członkowskiego, o tyle jednak z racji istnienia takiego obowiązku krąg osób mających dostęp do tych informacji zostaje znacznie poszerzony, aby umożliwić właściwy wymiar podatków od dochodu i kapitału.
- 73 Należy zatem stwierdzić, że cele i treść dyrektywy 77/799 są w znacznym stopniu podobne, a nawet identyczne jak cele rozporządzenia nr 1798/2003 oraz że z uwagi na ich cechy dyrektywa ta objęta jest zakresem stosowania art. 95 ust. 2 WE.
- 74 Z powyższego wynika, że dyrektywa 2003/93 objęta jest również zakresem stosowania art. 95 ust. 2 WE oraz że nie można skutecznie twierdzić, iż powinna ona być zostać przyjęta w oparciu art. 95 ust. 1 WE.
- 75 Wobec tego skargę Komisji należy oddalić również w zakresie, w jakim dotyczy ona stwierdzenia nieważności dyrektywy 2003/93.

76 Skarga Komisji podlega zatem oddaleniu w całości i dlatego orzekanie przez Trybunał w przedmiocie wniosku w sprawie utrzymania zaskarżonych aktów w mocy stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

77 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Rada wniosła o obciążenie Komisję kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Zgodnie z § 4 akapit pierwszy tego artykułu, Irlandia, Republika Portugalska oraz Zjednoczone Królestwo, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty.

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

- 1) Skarga zostaje oddalona.**

- 2) Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami.**

- 3) Irlandia, Republika Portugalska oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej pokrywają własne koszty.**

Podpisy