

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 26. januára 2006 *

Vo veci C-533/03,

ktorej predmetom je žaloba o neplatnosť podľa článku 230 ES, podaná 19. decembra 2003,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,
s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Rade Európskej únie, v zastúpení: A.-M. Colaert a E. Karlsson, splnomocnené
zástupkyne,

žalovanej,

* Jazyk konania: angličtina.

ktorú v konaní podporujú:

Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Collins, SC, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

Portugalská republika, v zastúpení: L. Fernandes, splnomocnený zástupca,

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: R. Caudwell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Wyatt, QC, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

vedľajší účastníci konania,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia R. Schintgen (spravodajca), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris a G. Arestis,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 2. júna 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Svojou žalobou sa Komisia Európskych spoločenstiev domáha, aby Súdny dvor zrušil nariadenie Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty a ktoré zrušuje nariadenie (EHS) č. 218/92 (Ú. v. EÚ L 264, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 392) a rovnako aj smernicu Rady 2003/93/ES zo 7. októbra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní (Ú. v. EÚ L 264, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 403, ďalej len „spoločne „napadnuté akty“), a ponechal účinky týchto dvoch aktov až do nadobudnutia účinnosti aktov, ktoré ich nahradia a budú prijaté na zodpovedajúcom právnom základe.

- 2 Uznesením z 8. júna 2004 predseda Súdneho dvora povolil vstup Írska, Portugalskej republiky a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska do konania na podporu návrhov Rady Európskej únie, ktorá navrhovala, aby Súdny dvor zmietol žalobu.

Okolnosti predchádzajúce sporu a právny rámec

- 3 Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) stanovuje v súlade so svojím článkom 1 ods. 1 výmenu všetkých informácií medzi príslušnými úradmi členských štátov, ktoré by im umožnili vykonávať správne vymeranie dane z príjmu a dane z majetku. Podľa článkov 2 až 4 tejto smernice sa tieto informácie vymieňajú v jednotlivých prípadoch buď na požiadanie, alebo automaticky, alebo aj spontánne. Napriek tomu v zmysle článku 8 uvedenej smernice táto smernica neukladá povinnosť vykonať zisťovanie a poskytnúť informácie, pokiaľ právne predpisy alebo administratívna prax členského štátu, ktorý ich má poskytnúť, neoprávňujú príslušné orgány na takéto zisťovanie, a ani získavanie alebo používanie týchto informácií na vlastné účely.

- 4 Nariadenie Rady (EHS) č. 218/92 z 27. januára 1992 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH) (Ú. v. ES L 24, s. 1) zriadilo systém spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov, pokiaľ ide o plnenia vo vnútri Spoločenstva, s cieľom znížiť nebezpečenstvo daňových únikov spojených so zrušením daňových kontrol na vnútorných hraniciach.

- 5 Komisia 18. júna 2001 predniesla Rade návrh nariadenia Európskeho parlamentu a Rady o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES C 270 E, s. 87) a návrh smernice Európskeho parlamentu a Rady, ktorou sa mení smernica 77/799 (Ú. v. ES C 270 E, s. 96). Tieto návrhy, ktorých cieľom bolo konsolidovať a posilniť ustanovenia o administratívnej spolupráci v oblasti dane

z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uvedené v tejto smernici a v nariadení č. 218/92, vyňať DPH z pôsobnosti uvedenej smernice a zahrnúť do nej daň z poistnej prémie, boli založené na článku 95 ES.

- 6 Európsky parlament 6. februára 2002 vydal v prvom čítaní súhlasné stanovisko k uvedenému návrhu nariadenia s nepatrnou zmenou (Ú. v. ES C 284, s. 178).
- 7 Rada predložila zmeny uvedených návrhov a rozhodla zmeniť ich právny základ s odôvodniami, že sa týkajú daňových otázok a môžu byť prijaté len základe článkov 93 ES a 94 ES. Parlament uskutočnil nové prerokovanie. Uznesením z 2. septembra 2003 Parlament potvrdil, že podľa jeho názoru je na prijatie týchto dvoch aktov zodpovedajúcim právnym základom článok 95 ES.
- 8 Rada 7. októbra 2003 prijala nariadenie č. 1798/2003 na základe článku 93 ES a smernicu 2003/93 na základe článkov 93 ES a 94 ES.
- 9 Po prijatí uvedeného nariadenia nechala Komisia zaprotokolovať do zápisnice zo zasadnutia Rady, ktoré sa uskutočnilo v uvedený deň, oznámenie, že „berie na vedomie jednomyselné prijatie textu nariadenia o administratívnej spolupráci v oblasti DPH na základe článku 93 Zmluvy a smernice o vzájomnej pomoci v oblasti priamych a nepriamych daní na základe článkov 93 a 94 Zmluvy; [Komisia] znova v súlade s jej pôvodným stanoviskom potvrdzuje, že právnym základom musí byť článok 95 Zmluvy a pripomína, že základným cieľom nariadenia a smernice nie je harmonizácia daňových ustanovení, ale ustanoviť výmenu informácií medzi členskými štátmi“.

10 Znenie prvých piatich odôvodnení nariadenia č. 1798/2003 je:

- „(1) Daňové úniky a vyhýbanie sa daniam prekračujúce hranice členských štátov vedú k rozpočtovým stratám a porušovaniu zásady spravodlivého zdaňovania a môžu spôsobovať deformácie pohybu kapitálu a podmienok hospodárskej súťaže. Z tohto dôvodu ovplyvňujú fungovanie vnútorného trhu.
- (2) Boj proti daňovým únikom v prípade dane z pridanej hodnoty (DPH) si vyžaduje užšiu spoluprácu medzi správnymi orgánmi jednotlivých členských štátov, ktoré sú zodpovedné za uplatňovanie ustanovení v uvedenej oblasti.
- (3) Opatrenia na harmonizáciu daní prijaté kvôli dobudovaniu vnútorného trhu by preto mali zahrňovať zriadenie spoločného systému na výmenu informácií medzi členskými štátmi, pri ktorom administratívne orgány členských štátov si majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou, aby sa zabezpečilo náležité uplatňovanie DPH na dodávky tovarov a služieb, nadobúdanie tovarov vo vnútri spoločenstva a dovozy tovarov.
- (4) Pre náležité fungovanie systému DPH je nevyhnutné elektronické uchovávanie a prenos určitých údajov na účely kontroly DPH.
- (5) Podmienky pre výmenu elektronicky uchovávaných údajov v jednotlivých členských štátoch a bezprostredný prístup členských štátov k nim by sa mali jasne vymedziť. Subjekty by na účely plnenia svojich povinností mali mať prístup k niektorým z takýchto údajov podľa potreby.“

11 Článok 1 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje:

„1. Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú správne orgány v členských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH na dodávky tovarov a služieb, nadobúdanie tovarov vo vnútri spoločenstva a dovoz tovarov spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré im môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho stanovenia DPH.

Toto nariadenie tiež stanovuje pravidlá a postupy pre výmenu určitých informácií elektronickými prostriedkami, najmä čo sa týka DPH ohľadom transakcií vo vnútri spoločenstva.

Na obdobie ustanovené v článku 4 smernice 2002/38/ES ... tiež stanovuje pravidlá a postupy pre výmenu informácií elektronickými prostriedkami ohľadom dane z pridanej hodnoty na služby dodávané elektronicky v súlade so zvláštnym režimom ustanoveným v článku 26c smernice 77/388/EHS a tiež pre akúkoľvek následnú výmenu informácií a čo sa týka služieb, na ktoré sa vzťahuje uvedený zvláštny režim, pre prevod peňazí medzi príslušnými orgánmi členských štátov.

2. Toto nariadenie neovplyvňuje uplatňovanie pravidiel o vzájomnej spolupráci v trestných záležitostiach v členských štátoch.“

12 Podľa článku 5 uvedeného nariadenia:

„1. Na požiadanie žiadajúceho orgánu žiadaný orgán oznamuje informácie uvedené v článku 1, vrátane informácií týkajúcich sa jednotlivého prípadu alebo prípadov.

2. Na účely posúvania informácií uvedeného v odseku 1 žiadaný orgán zabezpečí vykonávanie akýchkoľvek administratívnych vyšetrovaní potrebných na získanie takýchto informácií.

3. Žiadosť uvedená v odseku 1 môže obsahovať odôvodnenú žiadosť o osobitné administratívne vyšetrovanie. Ak členský štát je toho názoru, že žiadne administratívne vyšetrovanie nie je potrebné, okamžite informuje žiadajúci orgán o svojich dôvodoch.

4. Aby bolo možné získať hľadané informácie alebo vykonávať požadované administratívne vyšetrovanie, žiadaný orgán alebo administratívny orgán, na ktorý sa žiadaný orgán odvoláva, postupuje akoby konal za seba alebo na požiadanie ďalšieho orgánu vo svojom vlastnom členskom štáte.“

13 Článok 11 ods. 1 a 2 toho istého nariadenia uvádza:

„1. Dohodou medzi žiadajúcim orgánom a žiadaným orgánom a v súlade s úpravami stanovenými žiadaným orgánom, úradníci schválení žiadajúcim orgánom môžu byť s cieľom výmeny informácií uvedenej v článku 1 prítomní v úradoch, kde administratívne orgány členského štátu, v ktorom žiadaný orgán sídli, vykonávajú

svoje úlohy. Pokiaľ sú žiadané informácie obsiahnuté v dokumentoch, ku ktorým úradníci žiadaného orgánu majú prístup, úradníci žiadajúceho orgánu dostanú kópie dokumentov obsahujúcich žiadané informácie.

2. Dohodou medzi žiadajúcim orgánom a žiadaným orgánom a v súlade s úpravami stanovenými žiadaným orgánom, úradníci menovaní žiadajúcim orgánom môžu byť s cieľom výmeny informácií uvedenej v článku 1 prítomní pri administratívnych vyšetrovaniach. Administratívne vyšetrovania vykonávajú výlučne úradníci žiadaného orgánu. Úradníci žiadajúceho orgánu nevykonávajú právomoci ohľadom kontroly zverené úradníkom žiadaného orgánu. Napriek tomu môžu mať prístup do tých istých priestorov a k tým istým dokumentom ako úradníci žiadaného orgánu prostredníctvom svojho sprostredkovateľa a výlučne na účely prebiehajúceho administratívneho vyšetrovania.“

14 Článok 17 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia kapitoly V a VI, príslušný orgán jednotlivých štátov posúva informácie uvedené v článku 1 prostredníctvom automatickej alebo štruktúrovanej automatickej výmeny príslušnému orgánu ktoréhokoľvek iného príslušného členského štátu v týchto prípadoch:

1. pokiaľ sa zdaňovanie považuje za uskutočňované v členskom štáte určenia a účinnosť kontrolného systému nevyhnutne závisí od informácií poskytovaných členským štátom pôvodu;
2. pokiaľ má členský štát dôvody na domnenie [dôvod domnievať sa — *neoficiálny preklad*], že takéto porušenie legislatívy v oblasti DPH bolo spáchané alebo pravdepodobne bolo spáchané v inom členskom štáte;

3. pokiaľ existuje riziko daňovej straty v inom členskom štáte.“

15 Článok 22 ods. 1 uvedeného nariadenia stanovuje:

„Každý členský štát prevádzkuje elektronickú databázu, v ktorej uchováva a spracováva informácie, ktoré zhromažďuje v súlade s článkom 22 ods. 6 písm. b) vo verzii danej v článku 28h smernice 77/388/EHS.

Aby bolo možné používať uvedené informácie v postupoch ustanovených v tomto nariadení, informácie sa uchovávajú prinajmenšom počas piatich rokov od skončenia kalendárneho roku, v ktorom sa má poskytnúť prístup k informáciám.“

16 Znenie článku 23 toho istého nariadenia je:

„Na základe údajov uchovávaných v súlade s článkom 22 príslušnému orgánu členského štátu automaticky a bez meškania oznámi iný členský štát tieto informácie, ku ktorým takisto môže mať bezprostredný prístup:

1. identifikačné čísla DPH vydávané členským štátom prijímajúcim informácie;

2. celkovú hodnotu dodávok tovarov vo vnútri spoločenstva osobám majúcim identifikačné číslo DPH prostredníctvom všetkých subjektov s identifikačným číslom na účely DPH v členskom štáte poskytujúcom informácie.

Hodnoty uvedené v bode 2 sa vyjadrujú v mene členského štátu poskytujúceho informácie a vzťahujú sa na kalendárne štvrtroky.“

- 17 Podľa článku 24 nariadenia č. 1798/2003:

„Na základe údajov uchovávaných v súlade s článkom 22 a výlučne kvôli tomu, aby sa zabránilo porušovaniu legislatívy v oblasti DPH, príslušný orgán členského štátu, kedykoľvek to považuje za potrebné na kontrolu nadobúdania tovarov vo vnútri spoločenstva, získa bezprostredne a bez meškania akékoľvek z týchto informácií alebo má k nim bezprostredný prístup prostredníctvom elektronických prostriedkov:

1. identifikačné číslo DPH osôb, ktoré vykonávali dodávky uvedené v bode 2 článku 23, a
2. celkovú hodnotu takýchto dodávok od každej takejto osoby každej osobe majúcej identifikačné číslo DPH uvedené v bode 1 článku 23.

Hodnoty uvedené v bode 2 sa vyjadrujú v mene členského štátu poskytujúceho informácie a vzťahujú sa na kalendárne štvrtroky.“

18 Článok 27 ods. 1 až 3 uvedeného nariadenia stanovuje:

„1. Každý členský štát prevádzkuje elektronickú databázu obsahujúcu register osôb, ktorým boli v uvedenom členskom štáte vydané identifikačné čísla DPH.

2. Príslušný orgán členského štátu môže kedykoľvek získať bezprostredne alebo mu môže byť oznámené na základe údajov uchovávaných v súlade s článkom 22 potvrdenie o platnosti identifikačného čísla DPH, na základe ktorého niektorá osoba vykonávala alebo prijímala dodávku tovarov alebo služieb vo vnútri spoločenstva.

Na základe osobitnej žiadosti môže žiadaný orgán taktiež oznámiť dátum vydania a prípadne dátum uplynutia platnosti identifikačného čísla DPH.

3. Na požiadanie príslušný orgán takisto bez meškania poskytne meno a adresu osoby, ktorej bolo číslo vydané, za podmienky, že takéto informácie žiadajúci orgán neuchováva s cieľom možného použitia v budúcnosti.“

19 Podľa článku 41 ods. 5 uvedeného nariadenia:

„5. Členské štáty na účely správneho uplatňovania tohto nariadenia obmedzia rozsah povinností a práv ustanovených v článku 10, článku 11 ods. 1, článku 12 a 21

smernice 95/46/ES v rozsahu požadovanom na zabezpečenie záujmov uvedených v článku 13 písm. e) uvedenej smernice.“

- 20 Z odôvodnení a článku 1 bodu 1 smernice 2003/93 vyplýva, že rozširuje pôsobnosť smernice 77/799 na daň poistnej prémie ustanovenej v smernici Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44).
- 21 Smernica 2003/93 nahradila okrem iného pôvodnú verziu článku 7 ods. 1 smernice 77/799 nasledujúcim textom:

„Všetky informácie zverejnené členskému štátu podľa tejto smernice sa v tomto štáte uchovávajú tajné presne tak, ako informácie prijaté podľa jeho vnútroštátnych právnych predpisov. V každom prípade takéto informácie:

- môžu byť dostupné iba osobám priamo zainteresovaným pri stanovení dane alebo pri správnom riadení [prieskume — *neoficiálny preklad*] stanovenia dane,
- môžu byť dostupné iba v spojení s právnymi postupmi alebo správnymi postupmi zahrňujúcimi vykonané sankcie s cieľom alebo pokiaľ ide o stanovenie alebo kontrolu stanovenia dane [v rámci súdneho konania, trestného konania alebo konania o uložení správnych sankcií, pokiaľ sa týkajú stanovenia dane

alebo kontroly, — *neoficiálny preklad*], a len osobám, ktoré sú priamo zainteresované v takýchto postupoch; takéto informácie je však možné zverejniť počas verejného výsluchu [pojednávania — *neoficiálny preklad*] alebo pri rozsudku v prípade, že príslušný orgán členského štátu, ktorý poskytol informácie, nemá žiadne námietky,

- nebudú v žiadnom prípade použité na iný účel ako na účely daní alebo v spojitosti s právnymi postupmi alebo správnyimi postupmi zahrňujúcimi vykonané sankcie [v rámci súdneho konania, trestného konania alebo konania o uložení správnych sankcií — *neoficiálny preklad*] s cieľom alebo pokiaľ ide o stanovenie [pokiaľ sa týkajú stanovenia dane — *neoficiálny preklad*] alebo kontrolu [kontroly — *neoficiálny preklad*] stanovenia dane.

Okrem toho môžu členské štáty stanoviť informácie uvedené v prvom pododseku na použitie k stanoveniu iných poplatkov, ciel a daní, na ktoré sa vzťahuje článok 2 smernice 76/308/EHS.“

- 22 Keďže sa Komisia domnieva, že napadnuté akty mali byť prijaté na základe článku 95 ES, podala túto žalobu.

O žalobe

Tvrdenia účastníkov konania

- 23 Komisia sa domnieva, že články 93 ES a 94 ES nepredstavujú zodpovedajúci právny základ pre prijatie napadnutých aktov. Zodpovedajúci právny základ predstavuje článok 95 ods. 1 ES a jeho voľba ako právneho základu bude nesprávna len v prípadoch, ak ustanovenia napadnutých aktov predstavujú „fiškálne ustanovenia“ v zmysle článku 95 ods. 2 ES.

- 24 V tomto ohľade Komisia uvádza, že článok 100a Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 95 ES) bol prijatý s cieľom uľahčiť realizáciu právnych predpisov potrebných na dobudovanie spoločného trhu pred koncom roku 1992. Z pôsobnosti tohto konania zavedeného článkom 95 ES boli vyňaté len niektoré osobitne citlivé oblasti úzko súvisiace so suverenitou členských štátov. Medzi tieto oblasti patria dane, pre ktoré mala aproximácia právnych predpisov zostať podriadená požiadavke jednotnomyseľnosti. Napriek tomu treba túto výnimku vykladať úzko, pretože vylučuje niektoré akty z toho, čo sa považuje za „normálne“ legislatívne konanie na prijímanie aktov na dobudovanie spoločného trhu.
- 25 Ak by sa výnimka musela aplikovať na ustanovenia týkajúce sa vymedzenia zdaniteľných osôb, zdaniteľných plení, základu dane a daňovej sadzby, oslobodenia od dane, ako aj spôsobu výpočtu a vymáhania dane, tak na vzájomnú pomoc správnych orgánov v daňovej oblasti by sa takáto výnimka nevzťahovala. V skutočnosti opatrenia spolupráce, overovania a informovania smerujúce k uľahčeniu zrušenia hraníc bez narušenia hmotnoprávneho obsahu vnútroštátnych právnych úprav nezasahujú do daňovej suverenity členských štátov. Právne predpisy upravujúce túto právnu pomoc neharmonizujú daňové predpisy vo vlastnom slova zmysle, ale zameriavajú sa len na uľahčenie uplatnenia vlastných právnych predpisov členskými štátmi.
- 26 Treba upresniť, že nariadením č. 1798/2003 sa neprístupuje k harmonizácii ani k aproximácii vnútroštátnych daňových právnych predpisov, pretože sa ním sleduje len uľahčenie výmeny informácií týkajúcich sa transakcií v rámci Spoločenstva s cieľom umožniť príslušným orgánom rôznych členských štátov navzájom medzi sebou a s Komisiou spolupracovať. Uvedené nariadenie sa nijakým spôsobom nedotýka žiadneho ustanovenia, ktoré je možné považovať za „fiškové ustanovenie“ v zmysle článku 95 ods. 2 ES alebo za ustanovenie patriace medzi „právne predpisy týkajúce sa dane z obratu“ v zmysle článku 93 ES.

- 27 Pokiaľ ide o smernicu 2003/93, táto smernica mení smernicu 77/799 len v tom zmysle, že z jej pôsobnosti vylučuje DPH a dopĺňa ju o daň z poistných prémieí. Žiadnym spôsobom neovplyvňuje povahu uvedenej smernice, ktorá sa týka výmeny informácií a neharmonizuje „fiškálne ustanovenia“ v zmysle článku 95 ods. 2 ES.
- 28 Z uvedeného vyplýva, že zodpovedajúcim právnym základom pre napadnuté akty je článok 95 ES. V dôsledku toho sú tieto akty založené na chybnom právnom základe, a aby bola dodržaná zmluvou zavedená inštitucionálna rovnováha, musia byť zrušené.
- 29 Napriek tomu vzhľadom na to, že napadnuté akty mali pozitívny účinok pri vytvorení spoločného trhu, Komisia usudzuje, že v prípade ich zrušenia bude vhodné ponechať účinky týchto aktov až do ich nahradenia novými aktmi prijatými na základe zodpovedajúceho právneho základu.
- 30 Rada v prvom rade uvádza, že od zavedenia článku 100a Jednotným európskym aktom do Zmluvy bol značný počet aktov týkajúcich sa opatrení o vzájomnej pomoci v daňovej oblasti prijatý na základe iného právneho základu, ako je ten, ktorý predstavuje tento článok.
- 31 V druhom rade pripomína, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že voľba právneho základu aktu musí byť založená na objektívnych prvkoch, ktoré môžu byť predmetom súdneho preskúmania. Medzi tieto prvky patria najmä cieľ a obsah aktu (rozsudok zo 17. marca 1993, Komisia/Rada, C-155/91, Zb. s. I-939, bod 7).

- 32 Pokiaľ ide o cieľ napadnutých aktov, Rada uvádza, že z odôvodnení a z článku 1 nariadenia č. 1798/2003 vyplýva, že nariadenie je zamerané na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní a na zabezpečenie rešpektovania právnej úpravy v oblasti DPH v prospech vnútroštátnych rozpočtov a náležitého fungovania vnútorného trhu. Cieľom smernice 2003/93 je takisto boj proti daňovým únikom, aby sa chránili finančné záujmy členských štátov a neutralita vnútorného trhu. Posilňuje smernicu 77/799, ktorej cieľom je zabezpečiť presné stanovenie základu dane pre výpočet priamych a nepriamych daní. Ustanovenia, ktorých účelom je zabezpečiť, aby bol správne stanovený základ dane, sledujú daňový cieľ.
- 33 Pokiaľ ide o obsah napadnutých aktov, Rada tvrdí, že podrobná analýza nariadenia č. 1798/2003 ukazuje, že zabezpečuje uplatnenie daňových ustanovení a boj proti daňovým únikom uskutočnením harmonizácie pravidiel a postupov pri získavaní a výmene cezhraničných informácií v prípadoch, ak sú nevyhnutné na určenie základu dane v oblasti DPH. Uvedené nariadenie má priamy dosah na práva zdaniteľných osôb a stanovenie základu dane, ako aj na príjmy z daní členských štátov.
- 34 Čo sa týka smernice 2003/93, najmä z jej článku 1 bodov 2 a 3 vyplýva, že jednak mení pôsobnosť smernice 77/799 jej rozšírením na dane z poistných prémieí a vylúčením DPH a zároveň umožňuje orgánom členských štátov používať získané informácie na výpočet daní a poplatkov vymenovaných v článku 2 smernice 76/308. Uskutočnením harmonizácie pravidiel a postupov stanovených na získavanie cezhraničných informácií sa smernicou 2003/93 sleduje realizácia boja proti daňovým únikom, a teda sa musí považovať za smernicu, ktorou sa harmonizujú daňové ustanovenia. Keďže sa zameriava na priame dane, ako aj dane nepriame, bola správne prijatá na základe článku 93 ES v spojení s článkom 94 ES.

- 35 Podľa Rady neexistuje žiadna pochybnosť, že napadnutými aktmi sa prijímajú pravidlá na „harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu“, ktorá je „nevyhnutná na vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu“ v zmysle článku 93 ES. V rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, že sa nemožno odvolávať na „normálne“ legislatívne konanie, je navyše postojom obhajovaným touto inštitúciou, ktorý nezohľadňuje skutočnosť, že články 93 ES a 94 ES predstavujú špeciálny právny základ na prijatie takých opatrení, ako sú opatrenia, ktoré sú obsiahnuté v napadnutých aktoch, a že článok 95 ES neobmedzuje pôsobnosť týchto článkov.
- 36 Subsidiárne Rada tvrdí, že výklad článku 95 ods. 2 ES uprednostňovaný Komisiou je značne zužujúci. Týmto výkladom nemožno rozlišovať, či pravidlo na harmonizáciu má alebo nemá podstatnú povahu, pretože pre takéto rozlišovanie nemožno nájsť odôvodnenie ani v texte Zmluvy a ani v právnych poriadkoch členských štátov.
- 37 Okrem toho teleologický výklad navrhovaný Komisiou naráža tiež na znenie článku 95 ods. 2 ES a nemožno ho teda prijať. Okrem toho kvalifikácia „fiškálne ustanovenia“ v zmysle uvedeného článku ods. 2 nemôže s výnimkou prípadu, ak by voľba zodpovedajúceho právneho základu zostala na politickom zhodnotení, závisieť od otázky, či ustanovenie zasahuje do suverenity členských štátov v daňovej oblasti alebo či narúša podstatu ich daňových pravidiel.
- 38 Subsidiárne a v prípade, že Súdny dvor zruší napadnuté akty, Rada navrhuje, aby ich právne účinky zostali zachované až do nahradenia týchto aktov novými aktmi prijatými na zodpovedajúcom právnom základe.
- 39 Podľa vlády Spojeného kráľovstva z účelu a obsahu napadnutých aktov jasne vyplýva, že tieto akty uskutočňujú harmonizáciu právnej úpravy týkajúcej sa nepriamych daní. Nariadenie č. 1798/2003, ktoré je rovnako zamerané na boj proti vyhýbaniu sa

plateniu daní a obchádzaniu daňovej povinnosti, by zaručilo účinnosť vnútroštátnych daňových ustanovení vzťahujúcich sa na výmer a výber DPH. Toto nariadenie, najmä článok 30, má zjavný dosah na práva a povinnosti zdaniteľných osôb a úsudok, že tieto opatrenia nepredstavujú harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov týkajúcich sa nepriamych daní, nemá reálny základ.

- 40 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, pokiaľ ide o smernicu 2003/93, že táto smernica umožňuje členským štátom mimo svojich hraníc získať informácie, ktoré im umožnia stanoviť splatnú daň a uplatňovať pohľadávky voči svojim vlastným zdaniteľným osobám. Tak ako nariadením č. 1798/2003, aj touto smernicou sa uskutočňuje harmonizácia vnútroštátnych právnych úprav týkajúcich sa priamych a nepriamych daní.
- 41 Podľa Írska z judikatúry Súdneho dvora, osobitne z rozsudku z 29. apríla 2004, Komisia/Rada (C-338/01, Zb. s. I-4829), a takisto z odôvodnení a ustanovení napadnutých aktov, ktorými sa uskutočňuje harmonizácia právnej úpravy DPH úpravou jednotných postupov pri získavaní a oznamovaní údajov týkajúcich sa zdaniteľných osôb na zabezpečenie náležitého uplatnenia zákonov vzťahujúcich sa na správu, stanovenie a vymáhanie DPH, vyplýva, že články 93 ES a 94 ES predstavujú zodpovedajúci právny základ pre prijatie týchto aktov.
- 42 Portugalská vláda usudzuje, že zo znenia napadnutých aktov vyplýva, že niektoré z jej ustanovení stanovujú lehoty a že iné, tak ako článok 41 ods. 5 nariadenia č. 1798/2003, priamo obmedzujú práva daňových poplatníkov. Navyše článok 7 ods. 1 smernice 77/799 v znení smernice 2003/93 upravuje hmotnoprávny aspekt daňového práva. Tieto ustanovenia, ktoré priamo upravujú práva daňových poplatníkov tým, že ich zužujú, predstavujú „fiškálne ustanovenia“ v zmysle článku 95 ods. 2 ES.

Posúdenie Súdnyim dvorom

- 43 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry voľba právneho základu aktu musí byť založená na objektívnych prvkoch, ktoré možno preskúmať v rámci súdneho preskúmania, medzi ktoré patria najmä cieľ a obsah aktu (pozri najmä rozsudky z 11. júna 1991, Komisia/Rada, nazývaný „Dioxyd titanu“, C-300/89, Zb. s. I-2867, bod 10; zo 4. apríla 2000, Komisia/Rada, C-269/97, Zb. s. I-2257, bod 43; z 11. septembra 2003, Komisia/Rada, C-211/01, Zb. s. I-8913, bod 38, a z 29. apríla 2004, Komisia/Rada, už citovaný, bod 54).
- 44 Pokiaľ ide o pôsobnosť článku 95 ES, o ktorom Komisia tvrdí, že mal slúžiť ako právny základ napadnutých aktov, treba pripomenúť, že už zo znenia odseku 1 uvedeného článku vyplýva, že tento článok sa použije len vtedy, pokiaľ zmluva neustanoví inak.
- 45 Súdny dvor už v bode 60 citovaného rozsudku z 29. apríla 2004, Komisia/Rada, rozhodol, že pokiaľ existuje v zmluve špeciálne ustanovenie, ktoré môže predstavovať právny základ pre predmetný akt, potom musí byť tento akt založený na takomto ustanovení. V súvislosti s harmonizáciou právnych úprav týkajúcich sa dane s obratu, spotrebnej dane a iných nepriamych daní je takýmto prípadom najmä článok 93 ES.
- 46 Treba pripomenúť, že odsek 2 článku 95 ES výslovne vylučuje niektoré oblasti z pôsobnosti tohto článku. Medzi tieto prípady patria najmä „fiškálne ustanovenia“, ktorých aproximácia nemôže byť založená na uvedenom článku (rozsudok z 29. apríla 2004, Komisia/Rada, už citovaný, bod 61).

- 47 Osobitne pokiaľ ide o výklad pojmu „fiškálne ustanovenia“ obsiahnutého v článku 95 ods. 2 ES, treba pripomenúť, že v bode 63 už citovaného rozsudku z 29. apríla 2004, Komisia/Rada, Súdny dvor rozhodol, že uvedený pojem z dôvodu svojho všeobecného charakteru pokrýva nielen každú oblasť dane bez rozlišovania, o aký druh dotknutej dane alebo poplatku ide, ale tiež všetky aspekty tejto oblasti, či už ide o hmotnoprávne, alebo procesné pravidlá.
- 48 Keďže v danom prípade nie je sporné, že napadnuté akty sú nevyhnutné na fungovanie vnútorného trhu, stačí určiť, či jediným alebo prevažujúcim cieľom týchto aktov je aproximácia zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov v daňovej oblasti.

O nariadení č. 1798/2003

- 49 Pokiaľ ide o účel nariadenia č. 1798/2003, z jeho prvých dvoch odôvodnení vyplýva, že je zamerané na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní a na dodržiavanie právnych predpisov v oblasti DPH v prospech vnútroštátnych rozpočtov a náležitého fungovania vnútorného trhu.
- 50 V zmysle tretieho odôvodnenia uvedeného nariadenia na zabezpečenie účinnosti opatrení na harmonizáciu daní prijatých na dobudovanie vnútorného trhu by tieto opatrenia „... mali zahrňovať zriadenie spoločného systému na výmenu informácií medzi členskými štátmi, pri ktorom administratívne orgány (týchto štátov) si majú navzájom pomáhať a spolupracovať s Komisiou...“.

- 51 Vzhľadom na tieto ustanovenia nariadenia č. 1798/2003 sa zdá, že jeho účelom je vytvoriť v rámci opatrení na harmonizáciu daní prijatých na dobudovanie vnútorného trhu systém výmeny informácií s cieľom zabezpečiť náležité uplatnenie DPH.
- 52 Uskutočnenie výmeny informácií však možno odôvodniť len účelom správneho vymierania DPH, ktorú sú zdaniteľné osoby povinné zaplatiť, na zabezpečenie účinnejšieho výberu tejto dane.
- 53 Uvedené konštatovanie je v súlade so znením článku 1 ods. 1 nariadenia č. 1798/2003, ktoré stanovuje podmienky, za akých majú správne orgány v členských štátoch, príslušné na uplatňovanie zákonov o DPH, spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených právnych predpisov. Okrem toho z druhého pododseku ods. 1 vyplýva, že uvedené pravidlá a postupy umožňujú správne vymerať DPH v rôznych členských štátoch.
- 54 Pokiaľ ide o obsah nariadenia č. 1798/2003, treba najprv zdôrazniť, že v súlade s jeho článkom 5 sú členské štáty povinné na požiadanie orgánov iného členského štátu oznamovať akékoľvek informácie, ktoré môžu napomôcť pri uskutočňovaní správneho stanovenia DPH v členskom štáte žiadajúcich orgánov, a prípadne musia vykonať administratívne vyšetrovania potrebné na získanie takýchto informácií.
- 55 V tomto ohľade je nutné konštatovať, rovnako ako to zdôraznila generálna advokátka v bode 67 svojich návrhov, že ak je aj pravdou, že na zasielané informácie sa musia vzťahovať rovnaké záruky v oblasti ochrany údajov v členskom štáte

žadajúceho orgánu ako v členskom štáte žiadaného orgánu, tak je rovnako pravdou aj to, že nariadenie č. 1798/2003 tým, že členským štátom ukladá povinnosť rozšíriť okruh osôb majúcich prístup k týmto informáciám, ktoré sú často predmetom osobitnej ochrany stanovenej daňovou právnou úpravou, im prípadne zároveň aj ukladá povinnosť zmeniť svoju vnútroštátnu právnú úpravu.

- 56 Ďalej je dôležité pripomenúť, že článok 17 nariadenia č. 1798/2003 stanovuje, že príslušné orgány členských štátov v niektorých stanovených prípadoch posúvajú informácie uvedené v článku 1 prostredníctvom automatickej alebo štruktúrovanej automatickej výmeny príslušným orgánom iných členských štátov. Toto ustanovenie upravuje pre členské štáty povinnosť, ktorej sa nemôžu zbaviť.
- 57 Okrem iného treba zdôrazniť, že zo znenia článku 22 v spojení s článkom 24 a takisto článku 27 uvedeného nariadenia vyplýva, že členské štáty majú povinnosť zriadiť a aktualizovať elektronickú databázu, v ktorej uchovávajú a spracúvajú informácie týkajúce sa osôb, ktorým bolo pridelené identifikačné číslo DPH, identifikačných čísel DPH a tiež celkovej hodnoty dodávok vykonaných vo vnútri Spoločenstva týmito osobami v prospech osôb s identifikačnými číslami DPH, pričom takáto databáza musí byť príslušným orgánom ostatných členských štátov priamo prístupná.
- 58 V tomto ohľade treba zdôrazniť, že nemožno poprieť, že priamy prístup do týchto databáz poskytuje príslušným orgánom členských štátov možnosť stanoviť základ dane zdaniteľnej osoby, dokonca vymerať splatnú daň a takisto môže narušiť osobitne dôverný charakter niektorých informácií v daňovej oblasti, ktorý požívajú vo viacerých členských štátoch. Za týchto podmienok sa okruh osôb majúcich prístup k informáciám, ktorými disponujú príslušné orgány členských štátov, značne

rozšíril, čo si vyžaduje, tak ako to vplýva z bodu 55 tohto rozsudku, prípadnú zmenu vnútroštátnych daňových úprav. Uvedené platí o to viac, že v súlade s článkom 41 ods. 5 nariadenia č. 1798/2003 musia členské štáty obmedziť rozsah ochrany údajov stanovených v niektorých ustanoveniach smernice 95/46, pretože tieto údaje obsahujú informácie umožňujúce správne vymieranie DPH.

- 59 Na záver treba skonštatovať, že z článku 11 ods. 1 a 2 nariadenia č. 1798/2003 vyplýva, že žiadané orgány môžu povoliť prítomnosť úradníkov žiadajúceho orgánu jednak v úradoch, kde uvedené administratívne orgány členského štátu vykonávajú svoje úlohy, a takisto pri administratívnych vyšetrovaniach.
- 60 Ako to už generálna advokátka zdôraznila v bode 73 svojich návrhov, toto ustanovenie okrem toho, že ukladá veľkému počtu členských štátov zmeniť ich právne úpravy týkajúce sa postupov v daňovej oblasti, má aj závažné následky na práva zdaniteľných osôb. V skutočnosti zdaniteľné osoby vo viacerých členských štátoch mohli namietat prítomnosť úradníkov z administratívnych orgánov iného členského štátu pri vyšetrovaní. Podľa článku 11 ods. 1 a 2 nariadenia č. 1798/2003 zdaniteľné osoby už nemajú takéto právo na podanie námietky.
- 61 Za týchto podmienok ustanovenia nariadenia č. 1798/2003 prispievajú k aproximácii vnútroštátnych procesných daňových ustanovení.

- 62 Vzhľadom na tieto úvahy treba uzavrieť, že cieľom a obsahom nariadenia č. 1798/2003 je aproximácia procesných daňových ustanovení na uľahčenie výberu DPH a zvyšovanie tak príjmov členských štátov z tejto dane.
- 63 Ako už bolo uvedené v bode 47 tohto rozsudku, procesné daňové pravidlá sa musia pri použití článku 95 ods. 2 ES považovať za „fiskálne ustanovenia“ v zmysle tohto ustanovenia.
- 64 Za týchto podmienok nemožno oprávnene tvrdiť, že článok 95 ods. 1 ES predstavuje zodpovedajúci právny základ pre prijatie nariadenia č. 1798/2003.
- 65 Žaloba Komisie sa musí preto zamietnuť, keďže navrhuje zrušiť uvedené nariadenie.

O smernici 2003/93

- 66 Pokiaľ ide o účel smernice 2003/93, treba pripomenúť, že na jednej strane, tak ako to vyplýva z jej prvého odôvodnenia, sa zameriava na posilnenie spolupráce medzi daňovou správou členských štátov s cieľom zlepšiť boj proti únikom dane z pridanej hodnoty a na druhej strane, tak ako upresňuje jej tretie odôvodnenie, na lepšiu ochranu finančných záujmov členských štátov a neutrality vnútorného trhu rozšírením pôsobnosti smernice 77/799 na daň z poistnej prémie stanovenej v smernici 76/308.

- 67 Čo sa týka obsahu smernice 2003/93, stačí skonštatovať, že sa v zásade obmedzuje na zavedenie nevyhnutných zmien pre rozšírenie pôsobnosti smernice 77/799 na daň z poistnej prémie a nahradenie pôvodného znenia jej článku 7 ods. 1 novým ustanovením.
- 68 Nové znenie článku 7 ods. 1 sa vyznačuje na rozdiel od pôvodnej verzie v zásade tou okolnosťou, že priznáva členským štátom možnosť používať informácie prijaté uplatnením tejto smernice na stanovenie iných poplatkov, ciel a daní, na ktoré sa vzťahuje článok 2 smernice 76/308.
- 69 Vzhľadom na okolnosť, že predmetom smernice 2003/93 je predovšetkým rozšíriť pôsobnosť smernice 77/799 na daň z poistnej prémie, treba najprv preskúmať, či posledná uvedená smernica je zameraná na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov v oblasti daní.
- 70 Tak ako vyplýva z prvého, štvrtého a šiesteho odôvodnenia smernice 77/799, jej cieľom je boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní, ktoré prekračujú hranice členských štátov, posilnením spolupráce medzi ich daňovými úradmi takým spôsobom, aby boli schopné správnejšie vymerať dane z príjmov a majetku.
- 71 Na dosiahnutie tohto cieľa článok 1 ods. 1 smernice 77/799 ukladá príslušným orgánom členských štátov, aby si vymieňali všetky informácie, ktoré im umožnia správne vymerať uvedené daní. Tak ako bolo upresnené v bode 3 tohto rozsudku, táto smernica stanovuje okrem iného v článkoch 2 až 4 spôsoby výmeny

informácií, ku ktorým dochádza na základe žiadosti alebo automaticky, alebo spontánne.

- 72 Povinnosť vykonať zisťovanie a poskytnutie predmetných informácií nie je neobmedzená, pretože článok 8 ods. 1 smernice 77/799 stanovuje, že takáto povinnosť nezaväzuje príslušné orgány, pokiaľ ich právne predpisy alebo administratívna prax neoprávňujú na takéto zisťovanie a ani získavanie alebo používanie týchto informácií na vlastné účely dotknutého členského štátu, ale aj napriek tomu z dôvodu existencie tejto povinnosti je okruh osôb majúcich prístup k týmto informáciám s cieľom umožniť správne vymieranie dane z príjmov a majetku značne rozšírený.
- 73 Treba skonštatovať, že ciele a obsahy smernice 77/799 a nariadenia č. 1798/2003 sú vo veľkej miere analogické alebo dokonca totožné a vzhľadom na ich charakter táto smernica patrí do pôsobnosti článku 95 ods. 2 ES.
- 74 Z uvedeného vyplýva, že smernice 2003/93 rovnako patrí do pôsobnosti článku 95 ods. 2 ES a nemožno oprávnene tvrdiť, že mala byť prijatá na základe článku 95 ods. 1 ES.
- 75 Žaloba Komisie sa musí rovnako zamietnuť, keďže navrhuje zrušiť smernicu 2003/93.

76 Keďže sa žaloba Komisie musí v celom rozsahu zmietnuť, nie je potrebné, aby sa Súdny vyslovil k návrhu na ponechanie účinkov napadnutých aktov v platnosti.

O trovách

77 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Rada navrhla zaviazat Komisiu na náhradu trov konania a Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazat ju na náhradu trov konania. V súlade s odsekom 4 prvým pododsekom toho istého článku Írsko, Portugalská republika a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Žaloba sa zamieta.**
- 2. Komisia Európskych spoločenstiev je povinná nahradiť trovy konania.**
- 3. Írsko, Portugalská republika a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy