

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ANTONIO TIZZANO

fremsat den 10. marts 2005¹

I — Indledning

II — Retsforskrifter

A — De relevante bestemmelser i traktaten

1. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber indgav den 8. august 2003 i medfør af artikel 226 EF stævning til Domstolen, hvori den nedlagde påstand om, at det fastslås, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EF-traktaten, idet det, for Gibraltars vedkommende, ikke fuldt ud har gennemført Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter² som ændret³ (herefter »direktiv 77/799« eller blot »direktivet«).

2. Med henblik på den foreliggende sag skal først og fremmest nævnes de af traktatens artikler, der sammen, eller efter omstændighederne hver for sig, udgør retsgrundlaget for de direktiver, der her er tale om, nemlig artikel 99 og 100 i EØF-traktaten (nu henholdsvis artikel 93 EF og 94 EF).

3. Den første (der fandtes i kapitlet »Fiskale bestemmelser«) bestemte i den version, der var gældende på tidspunktet for vedtagelsen af de i sagen omhandlede direktiver, at »Kommissionen undersøger, på hvilken måde de enkelte medlemsstaters lovgivning vedrørende omsætningsafgifter, forbrugsafgifter og andre indirekte skatter [...], der finder anvendelse på samhandlen mellem medlemsstaterne, kan harmoniseres i fællesmarkedets interesse.

1 — Originalsprog: Italiensk.

2 — EFT L 336, s. 15.

3 — Direktiv 77/799 blev, for så vidt som det har betydning for den foreliggende sag, ændret ved Rådets direktiv 79/1070/EØF af 6.12.1979 (EFT L 331, s. 8) og ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1).

Kommissionen forelægger forslag for Rådet, som [...] træffer afgørelse med enstemmighed»⁴.

oprettelse og funktion». Stk. 2 i nævnte artikel præciserer imidlertid, at »[s]tk. 1 finder ikke anvendelse på fiskale bestemmelser«.

4. Artikel 100 i traktaten (der fandtes i kapitlet »Tilnærmelse af lovgivningerne«) bestemte, at »[p]å forslag af Kommissionen udsteder Rådet med enstemmighed direktiver om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes ved love eller administrativt fastsatte bestemmelser, der direkte indvirker på fællesmarkedets oprettelse eller funktion«⁵.

B — Direktiv 77/799

5. Endelig mener jeg, at det vil være relevant også at nævne artikel 100 A i EF-traktaten, eller snarere den bestemmelse, der har erstattet den, dvs. artikel 95 EF, hvis fortolkning, som vi vil se senere, vil kunne give nyttige indikationer med henblik på den foreliggende sag, selv om den ikke har direkte betydning for sagen. Det fremgår af stk. 1 i denne bestemmelse, at Rådet, denne gang ikke med enstemmighed, men i henhold til proceduren med fælles beslutningstagning »vedtager de foranstaltninger med henblik på indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser, der vedrører det indre markeds

6. Da »[s]kattesvig og skatteunddragelse, der rækker ud over medlemsstaternes grænser, fører til budgetmæssige tab og til krænkelse af princippet om skattemæssig retfærdighed og kan fremkalde fordrejning af kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene [hvilket påvirker] det fælles markeds funktion«⁶, har Rådet på grundlag af EØF-traktatens artikel 100 vedtaget direktiv 77/799. Direktivet har til formål at styrke »samarbejdet mellem skattemyndighederne inden for Fællesskabet«⁷ ved at pålægge medlemsstaterne at »udveksle oplysninger om enkeltsager«, og »foretage de nødvendige undersøgelser for at tilvejebringe disse oplysninger«⁸.

7. Det pågældende direktivs artikel 1, stk. 1, bestemte nærmere i bestemmelsens oprindelige version følgende: »Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i over-

4 — Nu er artikel 93 EF imidlertid formuleret som følger: »Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg, vedtager bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter, i det omfang en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion [...]«.

5 — Artikel 94 EF har i det væsentlige bevaret den samme ordlyd i dag, men den indeholder ligeledes en bestemmelse om en forudgående høring af Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

6 — Første betragtning.

7 — Fjerde betragtning.

8 — Femte betragtning.

ensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat».

77/799 skulle have været gennemført i Gibraltar, indledningsvis redegøres for, i hvilket omfang fællesskabslovgivningen finder anvendelse på dette område.

8. Direktiv 79/1070, der er baseret på EØF-traktatens artikel 99 og 100, ændrede dernæst denne bestemmelse og udvidede dens anvendelsesområde til at omfatte oplysninger om merværdiafgift⁹ (herefter »moms«). Endvidere udvidede direktiv 92/12, der er baseret på EØF-traktatens artikel 99, den pågældende bestemmelses anvendelsesområde til at omfatte punktafgifter på mineralolier, alkohol og forarbejdede tobaksvarer¹⁰.

11. Gibraltar, der blev overdraget af den spanske konge til den britiske krone i henhold til artikel X i Utrecht-traktaten fra 1713, har siden 1830 haft status som kronkoloni (British Overseas Territory). Byen er som bekendt underlagt Gibraltar Constitution Order 1969, der i præamblen definerer den som »part of Her Majesty's dominions«. Efter en omfattende overdragelse af selvstændige beføjelser til demokratisk valgte lokale institutioner bevarer kronen fortsat beføjelser på områderne udenrigsanliggender, forsvar og offentlig sikkerhed.

9. Der erindres endelig om, at medlemsstaterne var forpligtede til at gennemføre den oprindelige version af direktiv 77/799 senest den 1. januar 1979. Ovennævnte ændringer skulle have været gennemført inden henholdsvis den 1. januar 1981 og den 1. januar 1993.

12. Artikel 299 EF, der fastlægger traktatens territoriale anvendelsesområde, bestemmer imidlertid i stk. 4, at »[t]raktatens bestemmelser finder anvendelse på de europæiske områder, hvis udenrigsanliggender varetages af en medlemsstat«. Det følger heraf, at Gibraltar i princippet er underlagt fællesskabsretten.

C — Bestemmelserne vedrørende Gibraltar

10. Når dette er sagt, skal der med henblik på at fastslå om, og i hvilket omfang direktiv

13. Der findes dog undtagelser fra dette princip på grund af det pågældende områdes særlige status. Jeg henviser naturligvis til artikel 28 i akten vedrørende tiltrædelsesvilkårene og tilpasningerne af traktaterne i forbindelse med Kongeriget Danmarks,

9 — Artikel 1, stk. 2, litra a), i direktiv 79/1070 (jf. fodnote 3).

10 — Artikel 30, stk. 2, litra a), i direktiv 92/12 (jf. fodnote 3).

Irlands og Det Forenede Kongerige Storbritanniens og Nordirlands tiltrædelse¹¹ (herefter »tiltrædelsesakten af 1972« eller »tiltrædelsesakten«).

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

14. Som bekendt bestemmer denne følgende:

16. Da Kommissionen ikke havde modtaget oplysninger fra Det Forenede Kongerige om anvendelsen af direktiv 77/799 på Gibraltar, sendte den en åbningsskrivelse til Det Forenede Kongeriges regering den 7. april 1997 for at høre, hvordan sagen forholdt sig.

»Fællesskabsinstitutionernes retsakter, der tager sigte på produkterne i EØF-traktatens bilag II og de produkter, som ved import i Fællesskabet er undergivet særlige bestemmelser som følge af iværksættelsen af den fælles landbrugspolitik, såvel som *de retsakter, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætningsafgifter*, finder ikke anvendelse for Gibraltar, medmindre Rådet enstemmigt på forslag af Kommissionen træffer anden beslutning«¹².

17. Med skrivelser af henholdsvis 6. juni og 7. oktober 1997 oplyste Det Forenede Kongerige, at det havde truffet de nødvendige foranstaltninger til at sikre anvendelse af direktiv 77/799 på Gibraltar for så vidt angår direkte skatter fra 1. oktober 1997. Det var dog ikke forpligtet til at træffe sådanne foranstaltninger for så vidt angår moms og punktafgifter, da der er tale om indirekte skatter.

18. Efter at have modtaget dette svar fastslog Kommissionen i en supplerende åbnings-skrivelse af 18. juli 2001, at anvendelsen af direktiv 77/799 tværtimod også skulle omfatte Gibraltar for så vidt angår moms og punktafgifter.

15. I henhold til tiltrædelsesaktens artikel 29 og 30, sammenholdt med aktens bilag I og II, er Gibraltar endvidere ikke en del af Fællesskabets toldområde. Det behandles følgelig som et tredjeland for så vidt angår import og eksport af varer.

19. Det Forenede Kongerige bestred denne påstand den 13. november 2001, idet det hævdede, at direktivet ikke finder anvendelse på Gibraltar, da det udgør en integrerende

11 — EFT 1972 L 73, s. 1.

12 — Min fremhævelse.

del af »bestemmelser[ne] om harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter« som omhandlet i artikel 93 EF, bestemmelser, der i henhold til artikel 28 i tiltrædelsesakten netop ikke finder anvendelse på Gibraltar.

20. Kommissionen, der derimod ikke mente, at direktiv 77/799 indebærer nogen form for harmonisering af de nationale lovgivninger på det fiskale område, fastholdt sin holdning og sendte derfor den 26. juni 2002 en begrundet udtalelse, hvori Det Forenede Kongerige fik en frist på to måneder til at træffe de nødvendige foranstaltninger.

21. Det Forenede Kongerige anmodede ved skrivelse af 15. august 2002 om en forlængelse på to måneder af denne frist, og fremsendte derefter den 13. september 2002 sit svar, hvori det i det væsentlige gentog de argumenter, som det allerede tidligere havde fremsat.

22. Kommissionen var ikke overbevist af disse argumenter og anlagde den foreliggende sag.

23. Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 4. december 2003 har Kongeriget Spanien i medfør af procesreglementets artikel 93, stk. 1, fået tilladelse til at intervenere i den foreliggende tvist til støtte for Kommissionens påstande.

24. Da ingen af parterne havde ønsket at få lejlighed til at afgive mundtlige indlæg, besluttede Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 44a at træffe afgørelse uden at indkalde parterne til retsmøde.

IV — Retlig vurdering

25. Som allerede anført kritiserer Kommissionen Det Forenede Kongerige for kun at have gennemført direktiv 77/799 for så vidt angår direkte skatter for Gibaltars vedkommende, selv om det ligeledes burde have gennemført det for så vidt angår moms og punktafgifter.

26. Kommissionen erkender, at Gibraltar i henhold til artikel 28 i tiltrædelsesakten ikke er omfattet af de »retsakter, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætningsafgifter«, og med henblik på den foreliggende sag er den endog villig til at antage, at fællesskabsbestemmelserne om harmonisering af punktafgifter heller ikke omfatter Gibraltar, der ikke er en del af Fællesskabets toldområde.

27. Ifølge Kommissionen står det dog fast, at direktivet ikke indebærer nogen harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgif-

ter og punktafgifter. Tværtimod har det i henhold til den målsætning, der er beskrevet i dets betragtninger, udelukkende til formål at gennemføre et samarbejde mellem medlemsstaterne med henblik på at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse, og det begrænser sig med henblik herpå til at indføre en gensidig oplysningsordning mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder.

28. Dette bekræftes ifølge Kommissionen af den omstændighed, at den gensidige oplysningsordning oprindeligt kun fandt anvendelse på direkte skatter, som ikke er harmoniseret på fællesskabsplan. Direktiv 79/1070 og 92/12 udvidede blot anvendelsesområdet for dette samarbejde til at omfatte moms og punktafgifter uden dermed at ændre formålet og altså uden at påvirke medlemsstaternes materielle skattelovgivning. Selv efter disse ændringer berører direktiv 77/799 hverken satserne, beskatningsgrundlaget, de øvrige elementer i de nationale beskatningsordninger eller reglerne for opkrævning af de pågældende skatter.

29. Kommissionen har endvidere gjort gældende, at en harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger vedrørende moms og punktafgifter er et mål, der slet ikke har noget at gøre med, og klart kan holdes adskilt fra, målet om at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse gennem samarbejde mellem de nationale kompetente myndigheder. Derfor finder undtagelsesbestemmelsen

for Gibraltar i forbindelse med de fællesskabsbestemmelser, der forfølger det første mål, ikke anvendelse på de regler, der vedtages med henblik på at nå det andet mål.

30. Kommissionen tilføjer, at de af skattemyndighederne i Gibraltar afgivne oplysninger faktisk kan være meget nyttige for en korrekt moms- og punktafgiftsansættelse i andre regioner i Det Europæiske Fællesskab, selv om disse afgiftstyper ikke anvendes i Gibraltar. Endvidere ville disse oplysninger for størstedelens vedkommende kun gå i én retning, nemlig fra Gibraltar til andre områder i Fællesskabet, hvor de pågældende skatter opkræves. Selv om samarbejdet skulle give anledning til en vis harmonisering, ville denne følgelig kun berøre modtagerne af oplysningerne og altså ikke Gibraltar.

31. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at anvendelsen af den gensidige oplysningsordning på Gibraltar »i det mindste kunne siges« at være begrundet i forpligtelsen til samarbejde i artikel 10 EF.

32. Ud over at fremsætte argumenter svarende til Kommissionens, har Kongeriget Spanien, der har intervenseret i sagen, navnlig understreget, at der ved fortolkningen af undtagelsesbestemmelserne for Gibraltar skal tages hensyn til den omstændighed, at dette område fik sin status i en periode, hvor medlemsstaternes økonomier var mindre

integrerede, end det er tilfældet i dag. Kongeriget Spanien har endvidere bemærket, at det til forskel fra Det Forenede Kongerige har gennemført direktiv 77/799 fuldstændigt, herunder også i de områder, hvor de pågældende indirekte skatter ikke finder anvendelse.

33. Jeg mener, at de argumenter, som Det Forenede Kongerige har fremsat som svar på disse påstande, er mere overbevisende, hvilket jeg håber, jeg kan påvise det i den efterfølgende analyse.

34. Jeg mener, at der indledningsvis må ses bort fra de argumenter, der enten ikke er af juridisk art, eller som ikke direkte vedrører det specifikke problem, der her er tale om.

35. Med hensyn til det første aspekt skal det understreges, at problemet vedrører spørgsmålet om, hvorvidt fællesskabsbestemmelserne om moms og punktafgifter finder anvendelse på Gibraltar. Som Det Forenede Kongerige med rette har understreget, skal spørgsmålet altså undersøges rent specifikt, dvs. ved at præcisere rækkevidden af de undtagelser, der er fastsat i tiltrædelsesakten, uden at denne vurdering på nogen måde påvirkes af, hvor stor nytte medlemsstaterne ville kunne have af, at den gensidige oplysningsordning, der blev indført med direktivet, også finder anvendelse på dette område.

36. Endvidere kan jeg kun udtrykke alvorlig tvivl om relevansen med henblik på den foreliggende sag af artikel 10 EF, selv om Kommissionen har gjort den gældende. Som bekendt bestemmer denne artikel, for så vidt det er relevant for den foreliggende sag, at »[m]edlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af denne traktat, eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. De letter Fællesskabet gennemførelsen af dets opgaver«.

37. Det er imidlertid svært at se, hvordan en sådan bestemmelse kan have betydning i den foreliggende sag. Der er to muligheder. Enten er den gensidige oplysningsordning, der indføres med det pågældende direktiv, ikke omfattet af undtagelserne vedrørende Gibraltar, og så påhviler det i medfør af artikel 249 EF sammenholdt med artikel 299, stk. 4, EF Det Forenede Kongerige at gennemføre det pågældende direktiv fuldstændigt i dette område, uden at der er behov for at nævne artikel 10 EF, eller også er situationen omfattet af de pågældende undtagelser, og så er betingelserne for anvendelse af denne bestemmelse ikke til stede.

38. Det første spørgsmål, der skal løses for at afgøre denne tvist, går altså ud på at afgøre, om direktiv 77/799 for så vidt angår moms ligeledes finder anvendelse på Gibraltar, eller om det henhører under »de retsakter, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætnings-

afgifter», som i medfør af tiltrædelsesaktens artikel 28 ikke finder anvendelse på dette område.

ling af oplysninger både om direkte skatter og om indirekte skatter indebærer en form for harmonisering eller tilnærmelse af de berørte nationale lovgivninger.

39. Jeg mener, at en lang række argumenter taler til fordel for det andet alternativ.

42. Endvidere skal det bemærkes, som Det Forenede Kongerige også har gjort det, at udveksling af oplysninger ikke er et mål i sig selv, men snarere et instrument til at øge de nationale skattesystemers effektivitet og deres kapacitet til at opkræve skatter svarende til det beløb, der reelt skal betales.

40. Det skal først og fremmest understreges, at direktiv 77/799 var baseret på den tidligere artikel 100 i EØF-traktaten (jf. punkt 4 ovenfor), som muliggjorde vedtagelse af »direktiver om indbyrdes *tilnærmelse* af [nationale] love og administrative bestemmelser, der direkte indvirker på det fælles markeds oprettelse eller funktion«¹³. Da det efterfølgende blev besluttet at udvide den gensidige oplysningsordning, som ifølge direktivet oprindeligt kun gjaldt direkte skatter, til at omfatte moms, baserede lovgiver den nødvendige retsakt med henblik herpå (nemlig direktiv 79/1070) på EØF-traktatens artikel 99, som på dette tidspunkt bestemte, at »Kommissionen undersøger, på hvilken måde de enkelte medlemsstaters lovgivning vedrørende omsætningsafgifter, forbrugsafgifter og andre indirekte skatter [...] kan *harmoniseres* [...]«, og den forelægger forslag for Rådet med henblik herpå¹⁴.

43. Efter min mening bekræftes dette ligeledes i sjette betragtning i direktiv 77/799, i henhold til hvilken »medlemsstaterne bør [...] udveksle alle oplysninger, der skønnes nødvendige for en *korrekt ansættelse* af indkomst- og formueskat« samt i tredje betragtning i direktiv 79/1070, i henhold til hvilken den gensidige bistand bør udvides til området indirekte skatter »for at sikre en *korrekt ansættelse og opkrævning* af disse«¹⁵.

41. Valget af de nævnte retsgrundlag er efter min mening et tydeligt bevis for, at udveks-

44. Uanset om der således er tale om direkte skatter, der ikke er underlagt en fællesskabslovgivning, eller om moms, hvis elementer

13 — Min fremhævelse.

14 — Min fremhævelse.

15 — Min fremhævelse.

tværtimod er harmoniserede¹⁶, mener jeg, at indførelsen af en gensidig oplysningsordning under alle omstændigheder udgør et harmoniseringselement, fordi den sigter mod at skabe ensartethed i reglerne om ansættelse og opkrævning af skatter, uanset om de er direkte eller indirekte, for at gøre dem mere effektive.

45. Endvidere mener jeg, at den omstændighed, at foranstaltninger, der ikke har nogen indvirkning på en skats grundbestanddele, ligeledes kan gøres til genstand for harmoniseringsforanstaltninger, også bekræftes af en nyere dom afsagt af Domstolen i en sag, som Kommissionen og Rådet var parter i¹⁷.

46. I denne sag vedrørte tvisten valget af hjemmel for Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001 om ændring af direktiv 76/308/EØF om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsafgifter og told og i forbindelse med merværdiafgift og visse punktafgifter¹⁸.

16 — Jf. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1).

17 — Dom af 29.4.2004, sag C-338/01, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 4829.

18 — EFT L 175, s. 17.

47. Kommissionen mente, at Rådet med urette havde vedtaget direktivet med hjemmel i artikel 93 EF og 94 EF, mens den korrekte hjemmel burde have været artikel 95 EF (jf. punkt 3-5 ovenfor).

48. Som jeg allerede har nævnt, giver både artikel 93 EF og artikel 94 EF Rådet mulighed for med enstemmighed at vedtage foranstaltninger til harmonisering af de nationale bestemmelser (den første vedrørende »omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter«; den anden vedrørende »medlemsstaternes love og administrative bestemmelser, der direkte indvirker på det fælles markeds oprettelse eller funktion«). I artikel 95 EF indføres derimod i stk. 1 proceduren med fælles beslutningstagning i forbindelse med vedtagelse af »foranstaltninger med henblik på indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser, der vedrører det indre markeds oprettelse og funktion«. Stk. 2 i nævnte artikel præciserer imidlertid, at »[s]tk. 1 finder ikke anvendelse på fiskale bestemmelser [...]«.

49. I den nævnte sag hævdede Kommissionen netop, for at undgå denne undtagelse, at direktiv 2001/44 ikke vedrørte »fiskale bestemmelser«. Den gjorde i denne forbindelse gældende, at dette begreb udelukkende omfattede materielle bestemmelser, som fastlægger den skattepligtige personkreds, de skattepligtige handlinger, beskatnings-

grundlag, satserne og undtagelserne samt de nærmere bestemmelser for opkrævning og inddrivelse af disse beløb. Da direktivet ikke vedrørte disse elementer, indebar det stadig ifølge Kommissionen ikke nogen harmonisering eller nogen tilnærmelse af medlemsstaternes materielle skattelovgivning.

ning, som de er knyttet til»²⁰, inden den konkluderede, at »begrebet »fiskale bestemmelser« i artikel 95, stk. 2, EF [skal] fortolkes således, at det ikke kun dækker bestemmelserne vedrørende den skattepligtige personkreds, de skattepligtige handlinger, beskattingsgrundlaget, satserne og undtagelserne fra de direkte og indirekte skatter, men ligeledes omfatter reglerne vedrørende de nærmere bestemmelser for inddrivelsen af disse skatter»²¹.

50. Domstolen forkastede i sin dom Kommissionens hypotese og anerkendte det velbegrundede i Rådets valg af artikel 93 EF og 94 EF som retsgrundlag for direktiv 2001/44.

51. Efter at have præciseret, at der i traktaten ikke findes nogen henvisning til, hvordan »fiskale bestemmelser« skal fortolkes, fastslog Domstolen, at »begrebet på grund af dets generelle karakter [...] ikke blot [dækker] hele det fiskale område, uden at der skal sondres mellem de forskellige typer af skatter og afgifter, men ligeledes omfatter alle aspekter af dette område, hvad enten det angår de materielle eller de processuelle regler»¹⁹.

52. Ydermere understregede Domstolen ligeledes, at »de nærmere bestemmelser for inddrivelsen af skatter, uanset deres art, ikke kan adskilles fra den skatte- eller afgiftsord-

53. Det følger altså af ovenstående, at en samarbejdsordning, der skal lette inddrivelsen af skattekrav, der er opstået i en medlemsstat, i en anden medlemsstat, kan udgøre en harmoniseringsforanstaltning af ovennævnte lovgivninger, der netop er omhandlet i artikel 95, stk. 2, EF. For at vende tilbage til den foreliggende sag må denne konklusion imidlertid også klart gælde for så vidt angår den gensidige oplysningsordning om moms, der er omhandlet i direktiv 77/799.

54. For at underbygge denne konklusion yderligere skal jeg endelig også citere Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92²². I denne forordnings tredje betragtning bestemmes det således, at »[f]oranstaltninger med henblik på afgiftsharmonisering, som træffes for at

20 — Dommens præmis 66.

21 — Dommens præmis 67.

22 — EFT L 264, s. 1.

19 — Dommen i sagen Kommissionen mod Rådet, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 63.

fuldføre det indre marked, bør derfor omfatte indførelse af en fælles ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, hvorved medlemsstaternes administrative myndigheder skal yde hinanden gensidig bistand og samarbejde med Kommissionen med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af moms på leveringer af varer og tjenesteydelser [...]»²³.

55. Da udvekslinger af oplysninger således også udgør en form for harmonisering eller tilnærmelse af de pågældende nationale lovgivninger, mener jeg, at Det Forenede Kongeriges påstand om, at undtagelsen i tiltrædelsesaktens artikel 28 (jf. punkt 13 og 14 ovenfor) finder anvendelse i den foreliggende sag, er rigtig, eftersom der netop er tale om »retsakter, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætningsafgifter«.

56. Hvad dernæst angår den omstændighed, at Det Forenede Kongerige ikke har gjort den samme påstand gældende med hensyn til udveksling af oplysninger vedrørende direkte skatter, mener jeg, at forklaringen herpå er indlysende. Undtagelsen i tiltrædelsesaktens artikel 28 gælder netop ikke for denne form for skatter, og der findes således ingen hjemmel for at kunne påberåbe sig den i denne forbindelse.

57. Sammenfattende mener jeg således, at undtagelsen i tiltrædelsesaktens artikel 28 giver Det Forenede Kongerige ret til ikke at anvende den gensidige oplysningsordning i direktiv 77/799 på Gibraltar for så vidt angår moms.

58. Når dette er sagt, står det tilbage at fastslå, om man kan nå frem til den samme konklusion med hensyn til udveksling af oplysninger om punktafgifter.

59. I denne forbindelse vil det være hensigtsmæssigt at tage udgangspunkt i den indrømmelse, som Kommissionen selv har givet i det mindste med henblik på den foreliggende sag, og som går ud på, at de harmoniserede bestemmelser vedrørende punktafgifter ikke finder anvendelse på Gibraltar, da dette område ikke er en del af Fællesskabets toldområde.

60. Domstolen har således fastslået, at »den omstændighed, at Gibraltar ikke er omfattet af Fællesskabets toldområde, medfører, at hverken traktatens bestemmelser om frie varebevægelser eller den afledte fællesskabsret, der med hensyn til de frie varebevægelser tilsigter at sikre en indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative

23 — Min fremhævelse.

bestemmelser i overensstemmelse med artikel 94 EF og 95 EF, finder anvendelse på Gibraltar«²⁴.

61. Jeg mener, at de samme betragtninger, således som Det Forenede Kongerige har understreget, bør gælde fællesskabsbestemmelser baseret på artikel 93 EF (eller på artikel 99 i EØF-traktaten, der gik forud herfor), og som går ud på at harmonisere de nationale lovgivninger »vedrørende [...] punktafgifter« for at undgå, at der i medlemsstaterne findes forskellige regler, der udgør en hindring for varernes frie bevægelighed.

62. Dette er netop tilfældet med direktiv 92/12, der, som det fremgår af dets første og fjerde betragtning, netop blev vedtaget med henblik på at gøre »reglerne om afgiftens forfald [...] identiske i alle medlemsstater« for at »sikre det indre markeds etablering og funktion«, hvilket »indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer«.

63. Inden for rammerne af denne harmonisering har direktiv 92/12 bl.a. udvidet anvendelsesområdet for den gensidige oplysningsordning i direktiv 77/799 ved at udvide den til at omfatte punktafgifter.

64. I overensstemmelse med det ovenfor anførte vedrørende moms mener jeg i øvrigt, at den sondring, som Kommissionen forsøger at foretage mellem foranstaltninger, der harmoniserer disse indirekte skatters grundbestanddele — og som derfor ikke finder anvendelse på Gibraltar — og foranstaltninger, der blot indfører en samarbejdsordning mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, og som derfor finder anvendelse på dette område, fordi de »ikke harmoniserer«, er fuldstændig ubegrundet.

65. I denne forbindelse er det således ligeledes muligt mutatis mutandis at gentage et argument, der svarer til det, der er fremsat ovenfor vedrørende moms (jf. punkt 40 ff. ovenfor), og dermed at sige god for en fortolkning af begrebet »bestemmelser om harmonisering af lovgivningerne vedrørende [...] punktafgifter«, der omfatter bestemmelserne om den gensidige oplysningsordning.

66. På grundlag af det anførte kan jeg fastslå, at Det Forenede Kongerige heller ikke var forpligtet til at anvende den gensidige oplys-

²⁴ — Dom af 23.9.2003, sag C-30/01, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 9481, præmis 59.

ningsordning i direktiv 77/799 på Gibraltar **V — Sagens omkostninger**
for så vidt angår punktafgifter.

67. Sammenfattende foreslår jeg herefter, at Domstolen frifinder Det Forenede Kongerige.

68. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, og under hensyntagen til den konklusion om frifindelse, jeg er nået frem til, mener jeg, at Kommissionen bør tilpligtes at betale Det Forenede Kongeriges sagsomkostninger. I medfør af samme reglements artikel 69, stk. 4, bør Kongeriget Spanien bære sine egne omkostninger.

VI — Forslag til afgørelse

69. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg således, at Domstolen afsiger følgende dom:

- »1) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland frifindes.
- 2) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger.
- 3) Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.«