

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO
föredraget den 10 mars 2005¹

I — Inledning

II — Tillämpliga bestämmelser

A — Tillämpliga fördragsbestämmelser

1. Den 8 augusti 2003 väckte Europeiska gemenskapernas kommission talan enligt artikel 226 EG och yrkade att domstolen skulle fastställa att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte fullt ut införliva rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning² i ändrad lydelse (nedan kallat direktiv 77/799 eller direktivet)³ med avseende på Gibraltar.

2. Artiklarna 99 och 100 i EEG-fördraget (nu artiklarna 93 EG respektive 94 EG i ändrad lydelse) utgör tillsammans, eller, beroende på aktuellt fall, var och en för sig, den rättsliga grunden för de i målet aktuella direktiven.

3. I den första av dessa båda artiklar (som återfanns under rubriken "Bestämmelser om skatter och avgifter"), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för antagandet av de ifrågavarande direktiven, föreskrevs att "[k]ommissionen skall undersöka på vilket sätt de olika medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatt, punktskatt och andra indirekta skatter eller avgifter ... kan harmoniseras i den gemensamma marknadens intresse.

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, volym 1, s. 64.

3 — Direktiv 77/799 har, såvitt är av intresse här, ändrats genom rådets direktiv 79/1070/EEG av den 6 december 1979 med ändring av direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT, L 331, s. 8; svensk specialutgåva, volym 1, s. 82) (nedan kallat direktiv 79/1070) och genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 92/12).

Kommissionen skall förelägga rådet förslag som enhälligt skall fatta beslut ...”.⁴

marknaden och få den att fungera”. I artikel 95.2 föreskrivs emellertid att “[p]unkt 1 [inte] gäller ... bestämmelser om skatter och avgifter”.

4. I artikel 100 (som återfanns under rubriken ”Tillnärmning av lagstiftning”) föreskrevs att ”[r]ådet skall enhälligt på förslag från kommissionen utfärda direktiv om tillnärmning av sådana bestämmelser i medlemsstaternas lagar och andra författningar som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion ...”.⁵

B — *Direktiv 77/799*

5. Det bör slutligen även nämnas att tolkningen av artikel 100a, eller snarare av artikel 95 EG, som ersatt artikel 100a, kan vara till ledning i förevarande mål, vilket framgår nedan, även om den inte är av direkt betydelse. I artikel 95.1 EG föreskrivs att rådet utan enhällighet men i enlighet med samrådsförfarandet skall ”besluta om åtgärder för tillnärmning av sådana bestämmelser i lagar och andra författningar i medlemsstaterna som syftar till att upprätta den inre

6. Rådet har på grundval av artikel 100 i EEG-fördraget antagit direktiv 77/799, eftersom ”[s]katteflykt och undandragande av skatt, som sträcker sig över medlemsstaternas gränser, leder till budgetförluster och kränkning av principen om rättvis beskattning och är ägnat att åstadkomma snedvridning av kapitalrörelser och av konkurrensbetingelser. Det påverkar därför den gemensamma marknadens funktion.”⁶ Direktivets syfte är att ”[stärka] samarbetet mellan skatteförvaltningar inom gemenskapen”⁷, genom att medlemsstaterna åläggs att ”utbyta information om enskilda fall” och att ”göra de efterforskningar som är nödvändiga för att ta fram dessa uppgifter”⁸.

7. I ursprungsversionen av artikel 1.1 i ovannämnda direktiv föreskrevs följande: ”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga

4 — I artikel 93 EG i gällande lydelse föreskrivs däremot följande: ”Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar ...”.

5 — Artikel 94 EG har för närvarande samma lydelse förutom att det däri även föreskrivs en skyldighet att höra Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén.

6 — Första skälet.

7 — Fjärde skälet.

8 — Femte skälet.

myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.”

direktiv 77/799 skall genomföras med avseende på Gibraltar är det inledningsvis lämpligt att undersöka i vilken utsträckning gemenskapsrätten är tillämplig med avseende på Gibraltar.

8. Genom direktiv 79/1070, som grundas på artiklarna 99 och 100 i EEG-fördraget, har denna bestämmelse ändrats så att dess tillämpningsområde också omfattar information angående mervärdesskatt.⁹ Tillämpningsområdet utökades ytterligare genom direktiv 92/12, som grundas på artikel 99 i EEG-fördraget, och kom därigenom att omfatta punktskatter på mineraloljor, alkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror.¹⁰

9. Slutligen noterar jag att medlemsstaterna, senast den 1 januari 1979, skulle ha införlivat de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet i dess ursprungliga lydelse. De nämnda ändringarna skulle ha genomförts senast den 1 januari 1981 respektive den 1 januari 1993.

11. Spanska kronan avträdde i enlighet med artikel X i Utrechtfördraget av år 1713 Gibraltar till Förenade kungariket. Gibraltar är sedan 1830 kronkoloni (British Overseas Territory). Den grundläggande rättsakten för Gibraltar är som bekant Gibraltar Constitution Order från 1969 i vars inledning Gibraltar definieras som "part of Her Majesty's dominions". Trots att omfattande självbestämmanderätt överförts till kolonins demokratiskt valda lokala institutioner, har Förenade kungariket behållit behörigheten i fråga om förhållande till utrikes makt, försvar och allmän säkerhet.

12. I artikel 299 EG läggs EG-fördragets territoriella tillämpningsområde fast. Av artikel 299.4 EG framgår att "[b]estämmelserna i detta fördrag skall tillämpas på de europeiska territorier vilkas utrikes angelägenheter omhändertas av en medlemsstat". Härav följer att gemenskapsrätten principiellt sett är tillämplig i Gibraltar.

C — Bestämmelser angående Gibraltar

10. Efter att ha konstaterat ovanstående och i syfte att fastställa om och hur

13. Med hänsyn till Gibraltars särskilda status har emellertid undantag från denna princip införts. Jag syftar här förstas på artikel 28 i akten om anslutningsvillkoren och anpassningarna av fördragen, som ingår i Handlingarna om Konungariket Danmarks, Irlands, Konungariket Norges och Förenade

9 — Artikel 1.2 a i direktiv 79/1070 (se fotnot 3).

10 — Artikel 30.2 a i direktiv 92/12 (se fotnot 3).

konungariket Storbritannien och Nordirlands anslutning till Europeiska gemenskaperna (nedan kallad 1972 års anslutningsakt eller anslutningsakten).¹¹

III — Bakgrund och förfarandet

14. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

”Gemenskapsinstitutionernas rättsakter rörande varorna i bilaga II till Romfördraget och de varor som vid import till gemenskapen är föremål för särskilda regler som en följd av genomförandet av den gemensamma jordbrukspolitik, samt *rättsakter rörande harmoniseringen av lagstiftningen om medlemsstaternas omsättningsskatter*, skall inte tillämpas på Gibraltar såvida inte rådet enhälligt på förslag av kommissionen bestämmer annat.”¹²

15. Det följer vidare av artiklarna 29 och 30 i anslutningsakten, jämförda med bilagorna I och II till anslutningsakten, att Gibraltar inte omfattas av gemenskapens tullområde och följaktligen behandlas som tredje land såvitt gäller import och export av varor.

16. Efter att inte ha fått någon information från Förenade kungariket angående tillämpningen av direktiv 77/799 med avseende på Gibraltar skickade kommissionen den 7 april 1997 en formell underrättelse till Förenade kungarikets regering med begäran om upplysningar därom.

17. Genom skrivelser av den 6 juni och den 7 oktober 1997 meddelade Förenade kungariket att nödvändiga bestämmelser antagits för att säkerställa tillämpningen av direktiv 77/799 med avseende på Gibraltar från den 1 oktober 1997 såvitt gäller direkta skatter, men att det emellertid inte förelåg någon skyldighet att göra detsamma beträffande mervärdesskatt och punktskatter, eftersom dessa är indirekta skatter.

18. Kommissionen svarade genom en kompletterande formell underrättelse av den 18 juli 2001 att direktiv 77/799, tvärt emot Förenade kungarikets uppfattning, skall tillämpas med avseende på Gibraltar även vad beträffar mervärdesskatt och punktskatter.

19. Den 13 november 2001 invände Förenade kungariket att så inte är fallet, utan att direktivet inte är tillämpligt med avseende på Gibraltar, eftersom det är fråga om ”bestäm-

¹¹ — EGT L 73, s. 14.

¹² — Min kursivering.

melser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter” i enlighet med artikel 93 EG. Dessa bestämmelser skall enligt artikel 28 i anslutningsakten inte tillämpas med avseende på Gibraltar.

20. Kommissionen vidhöll emellertid sin uppfattning att direktiv 77/799 inte innebär någon harmonisering av nationella skattelagstiftningar och skickade således den 26 juni 2002 ett motiverat yttrande och uppmanade Förenade kungariket att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de nödvändiga åtgärderna.

21. Genom skrivelse av den 15 augusti 2002 begärde Förenade kungariket förlängning av ovannämnda tidsfrist med två månader och svarade därefter den 13 september 2002 genom att i huvudsak upprepa de argument som tidigare framförts.

22. Kommissionen övertygades inte av dessa argument och väckte därför förevarande talan.

23. Genom ordförandens beslut av den 4 december 2003 tillät domstolen Konungariket Spanien att intervensera i detta mål till stöd för kommissionens yrkanden, i enlighet med artikel 93.1 i rättegångsreglerna.

24. Med hänsyn till att inte någon av parterna begärt muntlig förhandling har domstolen enligt artikel 44a i rättegångsreglerna beslutat att målet skall avgöras utan att inleda det muntliga förfarandet.

IV — Rättslig bedömning

25. Som framgått har kommissionen kritiserat den omständigheten att Förenade kungariket genomfört direktiv 77/799 med avseende på Gibraltar endast vad beträffar direkta skatter, och att direktivet borde tillämpas även i fråga om mervärdesskatt och punktskatter.

26. Kommissionen har medgett att det följer av artikel 28 i anslutningsakten att ”bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter” inte skall tillämpas med avseende på Gibraltar och kan i förevarande mål även medge att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna angående harmonisering av punktskatter inte gäller Gibraltar, som inte omfattas av gemenskapens tullområde.

27. Enligt kommissionens uppfattning innebär emellertid direktivet inte någon harmonisering av lagstiftningen angående omsätt-

ningsskatter eller punktskatter. Det framgår av direktivets skäl att dess syfte endast är att åstadkomma ett samarbete mellan medlemsstaterna i kampen mot skatteflykt och undandragande av skatt och att det genom direktivet därför endast införts ett system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter.

28. Detta förhållande bekräftas enligt kommissionen av det faktum att systemet för informationsutbyte inledningsvis infördes endast för direkta skatter, vilka inte har harmoniserats på gemenskapsnivå. Direktiven 79/1070 och 92/12 innebar endast att samarbetsområdet utökades till att även omfatta mervärdesskatt och punktskatter, dock utan att syftet med samarbetet ändrades och således utan att medlemsstaternas materiella skatterätt påverkades. I själva verket påverkar direktiv 77/799, efter dessa ändringar, inte heller skattesatser, beskattningsunderlag eller den nationella skatterättens övriga grundläggande beståndsdelar.

29. Enligt kommissionen utgör för övrigt harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning i fråga om mervärdesskatt och punktskatter ett helt annat syfte än kampen mot skatteflykt och undandragande av skatt genom samarbete mellan behöriga nationella myndigheter. Dessa syften är också lätta att

särskilja. Gibraltars undantag i fråga om gemenskapsrättsliga bestämmelser som antagits för att uppnå det första syftet kan följaktligen inte omfatta bestämmelser som antagits för att uppnå det andra syftet.

30. Kommissionen har tillagt att den information som tillhandahålls av Gibraltars skattemyndigheter kan vara synnerligen användbar för att riktigt bestämma dessa skatter i andra delar av gemenskapen, trots att mervärdesskatt och punktskatter inte berör Gibraltar. Informationen rör sig dock oftast endast i en riktning, det vill säga från Gibraltar mot andra delar av gemenskapen där dessa skatter är tillämpliga. När samarbetet även måste harmoniseras, inträffar detta följaktligen endast hos dem som mottar informationen, det vill säga således inte i Gibraltar.

31. Kommissionen har slutligen anfört att tillämpningen av systemet med informationsutbyte med avseende på Gibraltar i alla fall skulle kunna grundas på samarbetskyldigheten enligt artikel 10 EG.

32. Utöver att framföra argument i linje med kommissionens, har Konungariket Spanien, som är intervenient i målet, särskilt betonat att det vid tolkningen av de undantag som gäller för Gibraltar skall beaktas att Gibraltars ställning lades fast vid en tidpunkt i

historien då medlemsstaternas ekonomiska system inte var lika integrerade som i dag. Spanien har vidare anført att denna stat till skillnad från Förenade kungariket fullt ut har infört direktiv 77/799 även på de av Spaniens territorier där de indirekta skatterna i fråga inte är tillämpliga.

33. Förenade kungariket har bemött denna kritik med argument som verkar mer övertygande, vilket jag hoppas kunna visa i det följande.

34. Inledningsvis skall de relevanta argumenten särskiljas från de argument som inte är av rättslig karaktär eller som inte direkt avser den undersökta frågan.

35. Vad gäller den första aspekten skall det erinras om att denna fråga avser huruvida de gemenskapsrättsliga bestämmelserna angående mervärdesskatt och punktskatter är tillämpliga med avseende på Gibraltar. Denna tillämplighet kommer således att, som Förenade kungariket riktigt påpekat, undersökas med beaktande av de särskilda förutsättningarna. Omfattningen av undantagen i anslutningsakten skall därför definieras utan att bedömningen på något sätt påverkas av den nytta som det skulle kunna innebära för medlemsstaterna att direktivets system för informationsutbyte tillämpas med avseende på Gibraltar.

36. Trots att bestämmelsen åberopats av kommissionen anser jag att betydelsen av artikel 10 EG i förevarande mål är mycket tveksam. Som bekant föreskrivs nämligen i denna bestämmelse att "[m]edlemsstaterna skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av detta fördrag eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs."

37. Jag kan inte se hur en sådan bestämmelse skulle kunna vara av betydelse i förevarande mål. Antingen omfattas nämligen inte det system för utbyte av information angående indirekta skatter som föreskrivs i direktivet av undantagen för Gibraltar — och i sådant fall är det enligt artikel 249 EG i kombination med artikel 299.4 EG Förenade kungarikets skyldighet att genomföra direktivet i dess helhet med avseende på Gibraltar, utan att ytterligare stöd för detta behöver sökas i artikel 10 EG — eller så omfattas detta system av undantagen varvid det inte heller föreligger några förutsättningar för att tillämpa artikel 10 EG.

38. Den första fråga som måste besvaras för att kunna avgöra förevarande mål är således huruvida direktiv 77/799 är tillämpligt med avseende på Gibraltar i den del som gäller mervärdesskatt eller om bestämmelserna i direktivet skall anses utgöra "bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om

omsättningsskatter", vilka enligt artikel 28 i anslutningsakten inte är tillämpliga med avseende på Gibraltar.

informationsutbytet, såväl vad gäller de indirekta som de direkta skatterna, utgör en form av harmonisering och tillnärmning av de relevanta nationella lagstiftningarna.

39. Flera argument verkar tala för att det andra alternativet är det riktiga.

40. För det första vill jag erinra om att direktiv 77/799 grundas på den ursprungliga artikel 100 i EEG-fördraget (se ovan punkt 4). Enligt denna bestämmelse var det tillåtet att utfärda "direktiv om *tillnärmning* av [nationella] bestämmelser ... som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion"¹³. När gemenskapslagstiftaren därefter beslöt att även mervärdesskatt skulle omfattas av systemet för informationsutbyte, vilket till en början endast var avsett att gälla direkta skatter, grundades de aktuella bestämmelserna (som för övrigt just utgjordes av direktiv 79/1070) på artikel 99 i EEG-fördraget, vari vid den tidpunkten föreskrevs att "kommissionen skall undersöka på vilket sätt de olika medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatt, punktskatt och andra indirekta skatter eller avgifter kan *harmoniseras*"¹⁴ och förelägga rådet förslag.

41. Valet av dessa rättsliga grunder är såvitt jag kan se ett betydande tecken på att

42. Å andra sidan skall det påpekas, vilket Förenade kungariket också gör, att informationsutbytet inte utgör ett syfte i sig, utan ett medel vars syfte är att öka de nationella skattesystemens effektivitet och således möjligheten att skatterna med hjälp av dessa system faktiskt tas ut på rätt sätt.

43. Detta verkar bekräftas även av sjätte skälet i direktiv 77/799, enligt vilket "[m]edlemsstaterna bör ... utbyta alla uppgifter som verkar relevanta för en *riktig beräkning* av skatt på inkomst och kapital" samt av tredje skälet i direktiv 79/1070, enligt vilket samarbetet utsträcks till att omfatta även indirekta skatter "så att dessa *påförs och tas ut korrekt*".¹⁵

44. Oavsett om det handlar om direkta skatter, vilkas grundläggande beståndsdelar inte regleras på gemenskapsnivå, eller om mervärdesskatt, vars grundläggande

¹³ — Min kursivering.

¹⁴ — Min kursivering.

¹⁵ — Min kursivering.

beståndsdelar däremot harmoniserats¹⁶, verkar införandet av ett system för informationsutbyte utgöra en form av harmonisering, eftersom det har till syfte att göra bestämmelserna angående påförande och uttag av skatt mer likformiga för att öka deras effektivitet, vare sig det är fråga om direkta eller indirekta skatter.

45. Å andra sidan verkar det bekräftas av en nyligen meddelad dom från domstolen i ett mål mellan kommissionen och rådet att även åtgärder som inte påverkar de grundläggande beståndsdelarna för en skatt kan harmoniseras.¹⁷

46. Tvisten i det nämnda målet gällde den rättsliga grunden för rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter (nedan kallat direktiv 2001/44).¹⁸

47. Enligt kommissionen hade rådet gjort fel genom att ange artiklarna 93 EG och 94 EG som grund för direktivet, eftersom den riktiga grunden skulle vara artikel 95 EG (se ovan, punkterna 3–5).

48. Som framgått ovan ges rådet enligt både artikel 93 och artikel 94 möjlighet att med enhällighet vidta åtgärder för att harmonisera de nationella bestämmelserna (enligt den förstnämnda bestämmelsen med hänvisning till "lagstiftningen om omsättnings-skatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter" och enligt den andra med hänvisning till "sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion"). Genom artikel 95.1 EG införs däremot förfarandet för beslut efter samråd om vidtagande av "åtgärder för tillnärmning av sådana bestämmelser i lagar och andra författningar i medlemsstaterna som syftar till att upprätta den inre marknaden och få den att fungera". I artikel 95.2 föreskrivs dock att "[p]unkt 1 [inte] gäller bestämmelser om skatter och avgifter ...".

49. I det nämnda målet hävdade kommissionen ändå, i syfte att undkomma det ifrågavarande undantaget, just att direktiv 2001/44 inte rör "bestämmelser om skatter och avgifter". Enligt kommissionen berodde detta på att uttrycket i fråga endast omfattar de materiella bestämmelserna om skattskyldighet för personer, skatteplikt för

16 — Se rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, volym 1, s. 28).

17 — Dom av den 29 april 2004 i mål C-338/01, kommissionen mot rådet (REG 2004, s. I-4829).

18 — EGT L 175, s. 17.

transaktioner, beskattningsunderlag, skattesatser och undantag samt förfarandet för påförande och uppbörd av skatten. Dessa områden påverkas emellertid inte av direktivet, vilket enligt kommissionen således inte syftar till någon harmonisering eller tillnärmning av medlemsstaternas materiella skatterätt.

det hör”²⁰ samt konstaterade att "[u]ttrycket bestämmelser om skatter och avgifter i artikel 95.2 EG ... således [skall] tolkas så, att det inte bara omfattar bestämmelser om skattskyldighet för personer, skatteplikt för transaktioner, beskattningsunderlag, skattesatser och undantag, utan även bestämmelser om metoder för indrivning av dessa”.²¹

50. I den omnämnda domen ogillade domstolen kommissionens uppfattning och konstaterade att rådets val av artiklarna 93 EG och 94 EG som rättslig grund för direktiv 2001/44 var korrekt.

51. Med hänsyn till att fördraget inte innehåller några anvisningar angående tolkningen av uttrycket "bestämmelser om skatter och avgifter", klargjorde domstolen följande: "Uttrycket är ... så allmänt avfattat att det omfattar inte bara hela skattesystemet, utan att det finns anledning att skilja mellan olika typer av skatter och avgifter, utan även samtliga aspekter av detta område, oavsett om det rör sig om materiella regler eller förfarandebestämmelser.”¹⁹

52. Domstolen preciserade likaså att "[m]etoderna för indrivning av alla former av pålagor ... således inte [kan] särskiljas från det skatte- eller uppbördssystem till vilket

53. Härav måste slutsatsen dras att ett samarbetsystem med syfte att underlätta indrivning av skatter som förfallit i en annan medlemsstat kan utgöra en harmonisering-såtgärd med avseende på ovannämnda lagstiftning, vilket framgår av artikel 95.2 EG. Det kan naturligtvis inte heller vara så att detta inte skulle gälla även för systemet för informationsutbyte avseende mervärdesskatt i enlighet med vad som följer av direktiv 77/799.

54. Att denna slutsats är riktig bekräftas vidare av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.²² I tredje skälet i denna förordning föreskrivs nämligen följande: "*De åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre*

19 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet, punkt 63.

20 — Ibidem, punkt 66.

21 — Ibidem, punkt 67.

22 — EGT L 264, s. 1.

*marknaden bör därför innefatta upprättandet av ett gemensamt system för informationsutbyte mellan medlemsstaterna, med vars hjälp medlemsstaternas administrativa myndigheter bör bistå varandra och samarbeta med kommissionen, så att det säkerställs att mervärdesskatten appliceras korrekt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor.”*²³

55. Eftersom det kan konstateras att även informationsutbytet utgör en form av harmonisering/tillnärmning av ifrågavarande nationella lagstiftningar, förefaller Förenade kungarikets åberopande i förevarande fall av undantaget i artikel 28 i anslutningsakten (se ovan punkterna 13 och 14) vara motiverat, då det är fråga om "rättsakter rörande harmoniseringen av lagstiftningen om medlemsstaternas omsättningsskatter".

56. Vad sedan gäller den omständigheten att Förenade kungariket inte har åberopat undantaget i förhållande till informationsutbyte avseende direkta skatter är förklaringen för detta nämligen uppenbar. Undantaget i artikel 28 i anslutningsakten omfattar nämligen inte dessa skatter och det saknas således rättslig grund för att åberopa undantaget i förevarande sammanhang.

57. Med hänsyn till vad som framgått ovan anser jag således att Förenade kungariket med åberopande av undantaget i artikel 28 i anslutningsakten har rätt att inte tillämpa det system för informationsutbyte som anges i direktiv 77/799 med avseende på Gibraltar såvitt gäller mervärdesskatt.

58. Efter att ha fastlagt detta, återstår det att undersöka om samma slutsats kan dras vad gäller utbyte av information angående punktskatter.

59. I detta avseende skall det påpekas att kommissionen, i vart fall vad gäller förevarande mål, har godtagit att de harmoniserade bestämmelserna angående punktskatter inte är tillämpliga med avseende på Gibraltar, med hänsyn till att Gibraltar inte omfattas av gemenskapens tullområde.

60. Domstolen har nämligen fastslagit att "den omständigheten att Gibraltar inte omfattas av gemenskapens tullområde medför att vare sig bestämmelserna i fördraget avseende fri rörlighet för varor eller de bestämmelser i gemenskapens sekundärrätt som, med avseende på den fria rörligheten för varor, har till syfte att säkerställa en tillnärmning av lagar och andra författningar

23 — Min kursivering.

i medlemsstaterna, i enlighet med artiklarna 94 EG och 95 EG, skall tillämpas på detta territorium”.²⁴

61. Samma överväganden bör, såsom Förenade kungariket betonat, gälla även i fråga om de gemenskapsbestämmelser som grundas på artikel 93 EG (eller på artikel 99 i EEG-fördraget, som föregick artikel 93 EG) och som har till syfte att harmonisera de nationella lagstiftningarna ”om ... punktskatter”, för att undvika att bestämmelserna i de respektive medlemsstaterna skiljer sig åt och därigenom hindrar den fria rörligheten för varor.

62. Detta är fallet i fråga om direktiv 92/12, som nämligen, vilket följer av dess första och fjärde skäl, antagits för att ”punktskatteplikens inträde [skall] vara identisk[a] i alla medlemsstater” och därigenom ”garantera den inre marknadens upprättande och funktion”, vilket ”kräver fria varurörelser, även för punktskattebelagda varor”.

63. I syfte att åstadkomma denna harmonisering utökas bland annat genom direktiv 92/12 tillämpningsområdet för systemet för informationsutbyte som upprättats genom direktiv 77/799 till att omfatta även punktskatter.

64. I likhet med vad som konstaterats angående mervärdesskatt anser jag att det även vad gäller punktskatter saknas grund för att, i likhet med kommissionen, skilja mellan å ena sidan åtgärder för att harmonisera de indirekta skatternas grundläggande beståndsdelar och å andra sidan åtgärder för att endast införa ett system för samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. De sistnämnda åtgärderna är tillämpliga med avseende på Gibraltar såvida de inte medför en harmonisering, medan de förstnämnda följaktligen inte är tillämpliga med avseende på Gibraltar.

65. Även i detta avseende kan man nämligen efter vederbörliga ändringar tillämpa samma resonemang som ovan i fråga om mervärdesskatt (se ovan punkt 41 och följande punkter) och således tolka uttrycket åtgärder för ”harmonisering av lagstiftningen om ... punktskatter” så att det omfattar åtgärder angående systemet för informationsutbyte.

66. På grundval av vad som framgått ovan kan det således konstateras att Förenade kungariket inte är skyldigt att tillämpa det system för informationsutbyte som föreskrivs

²⁴ — Dom av den 23 september 2003 i mål C-30/01, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2003, s. I-9481), punkt 59.

i direktiv 77/799, eller det system som rör punktskatter med avseende på Gibraltar. V — Rättegångskostnader

67. Mot bakgrund av vad som framgått ovan föreslår jag följaktligen att kommissionens talan skall ogillas.

68. Mot bakgrund av artikel 69.2 i rättegångsreglerna och med hänsyn till att jag föreslår att talan skall ogillas, föreslår jag att kommissionen skall förpliktas att ersätta rådets rättegångskostnader. Spanien skall däremot, i enlighet med artikel 69.4 i rättegångsreglerna, självt bära sina rättegångskostnader.

VI — Förslag till avgörande

69. På grundval av vad som framkommit ovan, föreslår jag följande:

”1) Talan ogillas.

2) Kommissionen förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

3) Konungariket Spanien förpliktas att bära sina rättegångskostnader.”