

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 januari 2006\*

I mål C-533/03,

angående en talan om ogiltigförklaring enligt artikel 230 EG, som väckts den 19 december 2003,

**Europeiska gemenskapernas kommission**, företrädd av R. Lyal, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

**Europeiska unionens råd**, företrädd av A.-M. Colaert och E. Karlsson, båda i egenskap av ombud,

svarande,

\* Rättegångsspråk: engelska.

med stöd av:

**Irland**, företrätt av D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A. Collins, SC, med delgivningsadress i Luxemburg,

**Republiken Portugal**, företräd av L. Fernandes, i egenskap av ombud,

**Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland**, företrätt av R. Caudwell, i egenskap av ombud, biträdd av D. Wyatt, QC, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenienter,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna R. Schintgen (referent), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris och G. Arestis,

generaladvokat: J. Kokott,  
justitiesekreterare: R. Grass,

I - 1052

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 2 juni 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen dels skall ogiltigförklara 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 (EGT L 264, s. 1) och rådets direktiv 2003/93/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 264, s. 23) (nedan gemensamt kallade de omtvistade rättsakterna), dels skall upprätthålla giltigheten av dessa två rättsakter till dess att de rättsakter som skall ersätta dem och som skall antas på en lämplig rättslig grund träder i kraft.
  
- 2 Genom beslut av domstolens ordförande av den 8 juni 2004 tilläts Irland, Republiken Portugal och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att intervensera till stöd för Europeiska unionens råds yrkande att domstolen skall ogilla talan.

## Bakgrund och tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 1.1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) föreskrivs att medlemsstaternas behöriga myndigheter skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital. Enligt artiklarna 2–4 i detta direktiv skall utbytet av denna information ske allteftersom omständigheterna antingen på begäran, automatiskt eller utan anmodan. Enligt ordalydelsen i artikel 8 i nämnda direktiv skall direktivet emellertid inte innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna [var] förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.
  
- 4 Genom rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 52) upprättas ett gemensamt system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om transaktioner inom gemenskapen, i syfte att minska den risk för bedrägeri som är förenad med avskaffandet av fiskala kontroller vid de inre gränserna.
  
- 5 Den 18 juni 2001 förelade kommissionen rådet ett förslag till Europaparlamentets och rådets förordning om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EGT C 270 E, s. 87) och ett förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 77/799 (EGT C 270 E, s. 96). Dessa förslag, som syftade till att konsolidera och förstärka bestämmelserna om det administrativa samarbetet i fråga

om mervärdesskatt i detta direktiv och i förordning nr 218/92, till att utesluta mervärdesskatt från direktivets tillämpningsområde och till att inkludera skatter på försäkringspremier, grundade sig på artikel 95 EG.

- 6 Den 6 februari 2002 godkände Europaparlamentet vid den första behandlingen nämnda förslag till förordning, med förbehåll för en viss ändring av detsamma (EGT C 284, s. 178).
- 7 Rådet gjorde ändringar i nämnda förslag och beslutade att ändra den rättsliga grunden för dem, eftersom de avsåg skattefrågor och således endast kunde antas med stöd av artiklarna 93 EG och 94 EG. Parlamentet rådfrågades således på nytt. Genom resolution av den 2 september 2003 bekräftade parlamentet att det ansåg att lämplig rättslig grund för antagandet av de båda rättsakterna var artikel 95 EG.
- 8 Den 7 oktober 2003 antog rådet förordning nr 1798/2003 på grundval av artikel 93 EG och direktiv 2003/93 med stöd av artiklarna 93 EG och 94 EG.
- 9 Efter det att nämnda förordning antagits lät kommissionen föra till protokollet för rådets sammanträde som hölls nämnda datum en anteckning om att den "tar ad notam att rådet enhälligt antagit en förordning om administrativt samarbete på mervärdesskatteområdet med stöd av artikel 93 i fördraget och ett direktiv avseende ömsesidigt bistånd i fråga om direkta och indirekta skatter med stöd av artiklarna 93 och 94 i fördraget. [Kommissionen] bekräftar sin inställning, som överensstämmer med dess ursprungliga förslag, att artikel 95 i fördraget borde vara rättslig grund och erinrar om att det huvudsakliga syftet med förordningen och direktivet inte är att harmonisera skattebestämmelser utan att föreskriva ett informationsutbyte mellan medlemsstaterna."

10 De fem första skälen i förordning nr 1798/2003 har följande lydelse:

- ”1) Skatteundandragande och skatteflykt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser leder till budgetförluster och strider mot principen om rättvis beskattning och kan framkalla en snedvridning av kapitalrörelserna och av konkurrensvillkoren. De påverkar därför den inre marknads sätt att fungera.
- 2) Kampen mot skatteundandragande inom mervärdesskattens område kräver ett nära samarbete mellan de administrativa myndigheter som i varje medlemsstat ansvarar för tillämpningen av bestämmelserna inom detta område.
- 3) De åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre 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.
- 4) Elektronisk lagring och överföring av viss information för kontroll av mervärdesskatten är absolut nödvändig för att mervärdesskattesystemet skall fungera väl.
- 5) Villkoren för medlemsstaternas utbyte av och direkta tillgång till elektroniskt lagrad information i varje medlemsstat bör fastställas klart och tydligt. Aktörerna bör ha tillgång till viss sådan information, om det krävs för att de skall kunna fullgöra sina skyldigheter.”

11 Artikel 1 i förordning nr 1798/2003 har följande lydelse:

”1. I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de administrativa myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinternt förvärv av varor och import av varor, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt för dem att korrekt fastställa mervärdesskatten.

Vidare fastställs i denna förordning regler och förfaranden för utbyte av viss information på elektronisk väg, särskilt beträffande mervärdesskatt vid gemenskapsinterna transaktioner.

För den period som avses i artikel 4 i direktiv 2002/38/EG ... fastställs även regler och förfaranden för utbyte på elektronisk väg av information om mervärdesskatt på tjänster som tillhandahålls elektroniskt i enlighet med den särskilda ordning som avses i artikel 26c i direktiv 77/388/EEG samt för allt därpå följande informationsutbyte och, beträffande tjänster som omfattas av den särskilda ordningen, för överföring av pengar mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter.

2. Denna förordning skall inte påverka tillämpningen i medlemsstaterna av reglerna om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål.”

12 Artikel 5 i nämnda förordning har följande lydelse:

”1. Den tillfrågade myndigheten skall på anmodan av den begärande myndigheten överlämna den information som avses i artikel 1, inklusive information som gäller ett eller flera enskilda fall.

2. För att kunna lämna den information som avses i punkt 1 skall den tillfrågade myndigheten låta genomföra de administrativa utredningar som behövs för att få fram informationen.

3. Den begäran som avses i punkt 1 får innehålla en motiverad begäran om en särskild administrativ utredning. Om medlemsstaten anser att det inte behövs någon administrativ utredning, skall den omedelbart underrätta den begärande myndigheten om skälen till detta.

4. För att skaffa fram den begärda informationen eller genomföra den begärda administrativa utredningen skall den tillfrågade myndigheten, eller den administrativa myndighet som den tillfrågade myndigheten hänskjuter ärendet till, gå till väga som om den agerade för egen räkning eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten.”

13 I artikel 11.1 och 11.2 i samma förordning föreskrivs följande:

”1. Genom överenskommelse mellan den begärande myndigheten och den tillfrågade myndigheten, och på de villkor som fastställts av den senare, får tjänstemän som bemyndigats av den begärande myndigheten i syfte att utbyta sådan information som avses i artikel 1 närvara vid de kontor där de administrativa



myndigheterna i den medlemsstat där den tillfrågade myndigheten har sitt säte utför sina uppgifter. Om den begärda informationen finns i dokumentation som den tillfrågade myndighetens tjänstemän har tillgång till, skall tjänstemännen vid den begärande myndigheten få kopior av den dokumentation som innehåller den begärda informationen.

2. Genom överenskommelse mellan den begärande myndigheten och den tillfrågade myndigheten, och på de villkor som fastställts av den senare, får tjänstemän som utsetts av den begärande myndigheten närvara vid de administrativa utredningarna i syfte att utbyta sådan information som avses i artikel 1. Endast tjänstemännen vid den tillfrågade myndigheten skall genomföra de administrativa utredningarna. Tjänstemännen från den begärande myndigheten skall inte utöva de kontrollbefogenheter som tillkommer tjänstemännen vid den tillfrågade myndigheten. De kan dock få tillträde till samma lokaler och tillgång till samma handlingar som dessa tjänstemän genom de[r]as förmedling och endast för ändamål som har samband med den pågående administrativa utredningen.”

14 I artikel 17 i förordning nr 1798/2003 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitel V och VI skall den behöriga myndigheten i varje medlemsstat genom automatiskt eller strukturerat automatiskt informationsutbyte vidarebefordra den information som avses i artikel 1 till den behöriga myndigheten i andra berörda medlemsstater i följande fall:

- 1) Om beskattningen anses äga rum i destinationsmedlemsstaten och kontrollsystemets effektivitet helt och hållet är beroende av information som lämnas av ursprungsmedlemsstaten.
- 2) Om en medlemsstat har skäl att tro att ett brott mot mervärdesskattelagstiftningen har begåtts eller sannolikt har begåtts i den andra medlemsstaten.

3) Om det finns en risk för skattebortfall i den andra medlemsstaten.”

15 I artikel 22.1 i nämnda förordning föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat skall upprätthålla en elektronisk databas, i vilken den skall lagra och bearbeta den information som den inhämtar enligt artikel 22.6 b i direktiv 77/388/EEG, i artikelns lydelse enligt artikel 28h i nämnda direktiv.

För att denna information skall kunna användas i sådana förfaranden som avses i denna förordning, skall informationen lagras i minst fem år efter utgången av det kalenderår under vilket tillgång till informationen skall ges.”

16 Artikel 23 i samma förordning har följande lydelse:

”På grundval av den information som lagrats i enlighet med artikel 22 skall den behöriga myndigheten i en medlemsstat automatiskt och utan dröjsmål från andra medlemsstater få följande information, som den också kan ges direkt tillgång till:

1) De registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av den medlemsstat som tar emot informationen.

- 2) Det sammanlagda värdet av all gemenskapsintern leverans av varor till personer med registreringsnummer för mervärdesskatt från alla mervärdesskatteregistrerade aktörer i den medlemsstat som lämnar informationen.

Det värde som avses i punkt 2 skall anges i den informationslämnande medlemsstatens valuta och hänföra sig till kalenderkvartal.”

17 Artikel 24 i förordning nr 1798/2003 har följande lydelse:

”På grundval av den information som lagrats i enlighet med artikel 22 och uteslutande för att förhindra överträdelse av mervärdesskattelagstiftningen skall den behöriga myndigheten i en medlemsstat, när den finner detta nödvändigt för att kontrollera gemenskapsinterna förvärv av varor, direkt och utan dröjsmål få följande information, till vilken myndigheten i fråga också kan ges direkt tillgång på elektronisk väg:

- 1) Registreringsnummer för mervärdesskatt för personer som har genomfört leveranser som avses i artikel 23 punkt 2.
- 2) Det sammanlagda värdet av sådana leveranser från varje sådan person till varje person som innehar ett registreringsnummer för mervärdesskatt enligt artikel 23 punkt 1.

Det värde som avses i punkt 2 [första stycket] skall anges i den informationslämnande medlemsstatens valuta och hänföra sig till kalenderkvartal.”

18 I artikel 27.1–27.3 i nämnda förordning föreskrivs följande:

”1. Varje medlemsstat skall upprätthålla en elektronisk databas med ett register över de personer som tilldelats registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstaten.

2. På grundval av den information som lagrats enligt artikel 22 kan den behöriga myndigheten i en medlemsstat när som helst direkt få eller få överförd till sig en bekräftelse på giltigheten av det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket en person har utfört eller mottagit en gemenskapsintern leverans av varor eller ett gemenskapsinternt tillhandahållande av tjänster.

På särskild begäran skall den tillfrågade myndigheten även meddela datum för utfärdandet av registreringsnumret för mervärdesskatt och, i förekommande fall, det datum då registreringsnumret för mervärdesskatt upphör att gälla.

3. På begäran skall den behöriga myndigheten utan dröjsmål även uppge namn på och adress till den person som tilldelats numret, förutsatt att denna information inte lagras hos den begärande myndigheten för att eventuellt användas vid något senare tillfälle.”

19 Artikel 41.5 i nämnda förordning har följande lydelse:

”5. Medlemsstaterna skall, för en korrekt tillämpning av denna förordning, begränsa räckvidden för de skyldigheter och rättigheter som avses i artikel 10 och artikel 11.1 samt artiklarna 12 och 21 i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den

24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, s. 31) i den utsträckning det behövs för att skydda de intressen som avses i artikel 13 e i det direktivet.”

- 20 Av skälen och artikel 1.1 i direktiv 2003/93 följer att tillämpningsområdet för direktiv 77/799 genom direktivet utvidgas till att omfatta sådan skatt på försäkringspremier som avses i rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 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 (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, volym 2, s. 66).
- 21 Genom direktiv 2003/93 ersätts vidare den ursprungliga lydelsen av artikel 7.1 i direktiv 77/799 med följande:

”All information som en medlemsstat får kännedom om enligt detta direktiv skall hållas hemlig i den staten på samma sätt som information som tagits emot enligt landets egen lagstiftning. Under alla omständigheter får sådan information

- göras tillgänglig endast för dem som direkt medverkar i taxeringsarbetet eller den administrativa kontrollen härav,
  
- yppas endast i samband med rättsliga förfaranden eller administrativa förfaranden som innefattar sanktioner som genomförs för eller i samband med taxeringsarbetet eller granskningen härav och bara till dem som direkt medverkar i sådana förfaranden; sådan information får dock yppas under

offentliga förhör eller i domar, om den medlemsstats behöriga myndighet som tillhandahåller informationen inte reser några invändningar,

- under inga förhållanden användas för annat än skatteändamål eller i samband med rättsliga förfaranden eller administrativa förfaranden som innefattar sanktioner som genomförs för eller i samband med taxeringsarbetet eller granskningen härav.

Medlemsstaterna får dessutom föreskriva att den information som avses i första stycket får användas för fastställande av andra avgifter, tullar och skatter som omfattas av artikel 2 i direktiv 76/308/EEG.”

- 22 Kommissionen ansåg att de omtvistade rättsakterna borde ha antagits med stöd av artikel 95 EG och väckte därför förevarande talan.

## **Talan**

### *Parternas argument*

- 23 Kommissionen anser att artiklarna 93 EG och 94 EG inte utgör lämplig rättslig grund för antagandet av de omtvistade rättsakterna. Artikel 95.1 EG skulle utgöra en sådan, eftersom denna artikel endast är olämplig att välja som rättslig grund om bestämmelserna i de omtvistade rättsakterna utgör ”bestämmelser om skatter och avgifter” i den mening som avses i artikel 95.2 EG.

- 24 Kommissionen har härvid gjort gällande att artikel 100 A i EG-fördraget (nu artikel 95 EG i ändrad lydelse) antogs i syfte att underlätta genomförandet av den lagstiftning som var nödvändig för fullbordandet av den inre marknaden före slutet av år 1992. Endast vissa särskilt känsliga områden som är nära förbundna med medlemsstaternas suveränitet har uteslutits från tillämpningsområdet för det förfarande som inrättas genom artikel 95 EG. Ett av dessa områden är skatteområdet, avseende vilket det har ansetts att kravet på enhällighet skall fortsätta att gälla för tillnärmningen av lagstiftningen. Detta undantag skall emellertid tolkas strikt, eftersom vissa rättsakter undantas från vad som kan anses utgöra det "normala" lagstiftningsförfarandet för antagandet av rättsakter som syftar till fullbordandet av den inre marknaden.
- 25 Även om undantaget skulle vara tillämpligt på bestämmelser om fastställandet av de skattskyldiga, beskattningsbara transaktioner, beskattningsunderlag, skattesatser, undantag samt beräkningsmetoder och indrivning av skatt, omfattas inte ömsesidigt bistånd mellan myndigheterna på skatteområdet av detta undantag. Samarbetsåtgärder, kontrollåtgärder och informationsåtgärder som syftar till att underlätta avskaffandet av gränser utan att det materiella innehållet i de nationella skattebestämmelserna påverkas inkräktar inte på medlemsstaters skattemässiga suveränitet. Bestämmelserna avseende detta bistånd innebär inte en harmonisering av skattebestämmelser i egentlig mening utan avser endast att underlätta för varje medlemsstat att tillämpa sin egen lagstiftning.
- 26 Förordning nr 1798/2003 innebär varken en harmonisering eller en tillnärmning av de nationella skattebestämmelserna, eftersom den enbart syftar till att underlätta utbyte av information avseende gemenskapsinterna transaktioner för att göra det möjligt för de olika medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta med varandra och med kommissionen. Nämda förordning berör inte någon bestämmelse som kan anses utgöra en "bestämmelse om skatter och avgifter" i den mening som avses i artikel 95.2 EG eller en bestämmelse som omfattas av "bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter" i den mening som avses i artikel 93 EG.

- 27 Direktiv 2003/93 innebär endast att direktiv 77/799 ändras på så sätt att omsättningsskatt undantas från sistnämnda direktivs tillämpningsområde och att skatt på försäkringspremier läggs till. Det påverkar inte på något sätt karaktären av nämnda direktiv, som rör informationsutbyte, och innebär inte en harmonisering av ”bestämmelser om skatter och avgifter” i den mening som avses i artikel 95.2 EG.
- 28 Härav följer att den lämpliga rättsliga grunden för antagandet av de omtvistade rättsakterna är artikel 95 EG. Dessa har följaktligen en felaktig rättslig grund och skall, i syfte att upprätthålla den institutionella balans som införs genom fördraget, ogiltigförklaras.
- 29 Med beaktande av de gynnsamma verkningar som de omtvistade rättsakterna haft på upprättandet av den gemensamma marknaden anser kommissionen att det, om de ogiltigförklaras, skulle vara lämpligt att upprätthålla deras giltighet till dess att de ersätts av nya rättsakter som antagits på en lämplig rättslig grund.
- 30 Rådet har för det första gjort gällande att det, efter det att artikel 100 A infördes i fördraget genom Europeiska enhetsakten, har antagits ett stort antal rättsakter avseende åtgärder för ömsesidigt bistånd på skatteområdet på en annan rättslig grund än denna artikel.
- 31 Rådet har för det andra erinrat om att valet av rättslig grund för en rättsakt enligt fast rättspraxis skall grundas på objektiva faktorer som kan bli föremål för domstolsprövning. Sådana faktorer är bland annat rättsaktens mål och innehåll (dom av den 17 mars 1993 i mål C-155/91, kommissionen mot rådet, REG 1993, s. I-939, punkt 7; svensk specialutgåva, tillägg, s. 67).



- 32 Vad beträffar de omtvistade rättsakternas syfte har rådet gjort gällande att det av skälen och artikel 1 i förordning nr 1798/2003 framgår att denna förordning syftar till att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, till att säkerställa iakttagandet av lagstiftning på mervärdesskattområdet till förmån för de nationella budgeterna och till att den inre marknaden skall fungera väl. Direktiv 2003/93 har också till syfte att bekämpa skatteundandragande för att skydda medlemsstaternas finansiella intressen och den inre marknads neutralitet. Direktivet förstärker direktiv 77/799, som syftar till att säkerställa ett exakt fastställande av beskattningsunderlaget för beräkningen av direkta och indirekta skatter. Bestämmelser vars syfte är att säkerställa att beskattningsunderlaget fastställts korrekt har emellertid ett skatte- mässigt syfte.
- 33 Vad vidare beträffar de omtvistade rättsakternas innehåll har rådet gjort gällande att en fördjupad analys av förordning nr 1798/2003 visar att denna säkerställer tillämpningen av skattebestämmelser och bekämpandet av skatteundandragande genom harmonisering av bestämmelser och förfaranden för erhållande och utbyte över gränserna av information då detta är nödvändigt för att fastställa beskattningsunderlaget i mervärdesskatt hänseende. Nämnade förordning har således en direkt inverkan på de skattskyldigas rättigheter och fastställandet av beskattningsunderlaget samt på medlemsstaternas skatteintäkter.
- 34 Av artikel 1.2 och 1.3 i direktiv 2003/93 framgår det att detta direktiv dels medför att tillämpningsområdet för direktiv 77/799 ändras genom att dess tillämpningsområde utsträcks till att omfatta skatt på försäkringspremier medan mervärdesskatt undantas därifrån, dels att myndigheterna i medlemsstaterna ges möjlighet att använda den erhållna informationen för att beräkna de skatter och avgifter som uppräknas i artikel 2 i direktiv 76/308. Eftersom direktiv 2003/93 syftar till bekämpande av skatteundandragande genom harmonisering av bestämmelser och förfaranden för erhållande av information över gränserna, skall det anses avse harmonisering av skattebestämmelser. Eftersom direktivet avser såväl direkta skatter som indirekta skatter, var det korrekt att anta det med stöd av artiklarna 93 EG och 94 EG.

- 35 Enligt rådet finns det således inget tvivel om att de omtvistade rättsakterna innehåller bestämmelser som berör "harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter" som är "nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas" i den mening som avses i artikel 93 EG. Förutom den omständigheten att man, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, inte kan hänvisa till ett "normalt" lagstiftningsförfarande, innebär denna institutions inställning att det inte beaktas att artiklarna 93 EG och 94 EG utgör mer specifika rättsliga grunder för antagandet av sådana åtgärder som avses i de omtvistade rättsakterna och att tillämpningsområdet för dessa artiklar inte begränsas genom artikel 95 EG.
- 36 I andra hand har rådet gjort gällande att den tolkning av artikel 95.2 EG som kommissionen förespråkar är alltför restriktiv. Det kan nämligen inte göras någon åtskillnad på grundval av huruvida den regel som skall harmoniseras är av väsentlig karaktär eller inte, eftersom det varken i fördragstexten eller i medlemsstaternas rättsordningar finns något stöd för en sådan åtskillnad.
- 37 Dessutom strider den teleologiska tolkning som föreslagits av kommissionen mot själva lydelsen av artikel 95.2 EG och kan således inte godtas. Vidare kan inte frågan huruvida en bestämmelse är en "bestämmelse om skatter och avgifter" i den mening som avses i artikel 95.2 vara avhängig av huruvida den inkräftar på medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet eller om den påverkar innehållet i deras skattebestämmelser, utan att valet av lämplig rättslig grund därigenom blir beroende av en politisk bedömning.
- 38 Alternativt, för det fall domstolen skulle ogiltigförklara de omtvistade rättsakterna, har rådet begärt att giltigheten av dessa skall upprätthållas till dess att de har ersatts av rättsakter som har antagits på en lämplig rättslig grund.
- 39 Enligt Förenade kungarikets regering följer det tydligt av de omtvistade rättsakternas syfte och innehåll att dessa innebär en harmonisering av bestämmelserna om indirekta skatter. Genom förordning nr 1798/2003, som syftar till att bekämpa

skatteflykt och kringgående av skatt, säkerställs således effektiviteten av nationella skattebestämmelser avseende fastställande och uppbörd av mervärdesskatt. Denna förordning, särskilt artikel 30, har således en uppenbar inverkan på de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter och det skulle vara onaturligt att anse att sådana åtgärder inte utgör harmonisering av nationella bestämmelser avseende indirekta skatter.

- 40 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att direktiv 2003/93 gör det möjligt för medlemsstaterna att över sina gränser erhålla information som gör det möjligt för dem att fastställa den skatt som skall betalas och indriva fordringar i fråga om sina egna skattskyldiga. Liksom förordning nr 1798/2003, innebär detta direktiv således en harmonisering av de nationella lagstiftningarna avseende direkta och indirekta skatter.
- 41 Enligt Irland framgår det av domstolens rättspraxis och särskilt av domstolens dom av den 29 april 2004 i mål C-338/01, kommissionen mot rådet (REG 2004, s. I-4829), att artiklarna 93 EG och 94 EG utgör lämplig rättslig grund för antagandet av de omtvistade rättsakterna vilka, såsom det följer av skälen och bestämmelserna i desamma, innebär harmonisering av mervärdesskattelagstiftningen genom att de föreskriver enhetliga förfaranden för erhållande och tillhandahållande av uppgifter avseende de skattskyldiga i syfte att säkerställa en riktig tillämpning av lagbestämmelserna avseende administration, fastställande och indrivning av mervärdesskatt.
- 42 Den portugisiska regeringen anser att det av de omtvistade rättsakterna framgår att det i vissa bestämmelser i dem fastställs tidsfrister och att andra, såsom artikel 41.5 i förordning nr 1798/2003, innebär en direkt begränsning av skattebetalarnas rättigheter. Vidare innehåller artikel 7.1 i direktiv 77/799, i dess lydelse enligt direktiv 2003/93, bestämmelser om de materiella delarna av skatterätten. Dessa bestämmelser, som direkt avser skattebetalarnas rättigheter genom att de begränsas, utgör "bestämmelser om skatter och avgifter" i den mening som avses i artikel 95.2 EG.

*Domstolens bedömning*

- 43 Av fast rättspraxis framgår det att valet av rättslig grund för en rättsakt inom gemenskapen skall ske utifrån objektiva kriterier, som kan bli föremål för domstolsprövning. Bland dessa kriterier ingår bland annat rättsaktens syfte och innehåll (se bland annat dom av den 11 juni 1991 i mål C-300/89, kommissionen mot rådet, Titandioxid, REG 1991, s. I-2867, punkt 10, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-199, av den 4 april 2000 i mål C-269/97, kommissionen mot rådet, REG 2000, s. I-2257, punkt 43, och av den 11 september 2003 i mål C-211/01, kommissionen mot rådet, REG 2003, s. I-8913, punkt 38, samt domen av den 29 april 2004 i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet, punkt 54).
- 44 När det gäller tillämpningsområdet för artikel 95 EG, som enligt kommissionen och parlamentet borde ha använts som rättslig grund för antagandet av de omtvistade rättsakterna, påpekar domstolen att det redan av lydelsen av artikel 95.1 EG framgår att den endast skall tillämpas när inte annat föreskrivs i fördraget.
- 45 Härav följer, såsom domstolen uttalade i punkt 60 i sin dom av den 29 april 2004 i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet, att en mer specifik bestämmelse som kan användas som rättslig grund för rättsakten i fråga skall användas, när det finns en sådan i fördraget. Så är bland annat fallet beträffande artikel 93 EG, när det rör sig om harmonisering av lagstiftning rörande omsättningskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter.
- 46 Det skall vidare erinras om att enligt artikel 95.2 EG utesluts uttryckligen vissa områden från tillämpningsområdet för denna artikel. Detta gäller bland annat "bestämmelser om skatter och avgifter", av vilka tillnärmning således inte kan ske på grundval av denna artikel (dom av den 29 april 2004 i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet, punkt 61).

- 47 Vad närmare beträffar tolkningen av orden ”bestämmelser om skatter och avgifter” i artikel 95.2 EG, skall det erinras om att domstolen i punkt 63 i sin dom av den 29 april 2004 i det ovannämnda målet kommissionen mot rådet fann att nämnda uttryck på grund av dess allmänna karaktär inte bara omfattar hela skattesystemet, utan åtskillnad mellan olika typer av skatter och avgifter, utan även samtliga aspekter av detta område, oavsett om det rör sig om materiella regler eller förfarandebestämmelser.
- 48 Eftersom det i förevarande fall inte har bestridits att de omtvistade rättsakterna är nödvändiga för att den inre marknaden skall fungera, är det tillräckligt att fastställa om dessa har som enda eller övervägande syfte att tillnärma bestämmelser i lagar och andra författningar i medlemsstaterna på skatteområdet.

#### Förordning nr 1798/2003

- 49 Vad för det första beträffar syftet med förordning nr 1798/2003 följer det av de två första skälen i denna att den syftar till att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt och säkerställa iakttagandet av lagstiftning på mervärdesskatteområdet till förmån för de nationella budgeterna och för att den inre marknaden skall fungera väl.
- 50 Enligt skäl 3 i nämnda förordning skall de åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre marknaden för att vara effektiva ”... innefatta upprättandet av ett gemensamt system för informationsutbyte mellan medlemsstaterna, med vars hjälp medlemsstaternas administrativa myndigheter bör bistå varandra och samarbeta med kommissionen ...”.

- 51 Mot bakgrund av dessa skäl i förordning nr 1798/2003 framgår det således att syftet med denna förordning är att, inom ramen för de åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre marknaden, upprätta ett system för informationsutbyte så att det säkerställs att mervärdesskatten tillämpas korrekt.
- 52 Det informationsutbyte som därmed genomförs motiveras emellertid endast av syftet att korrekt fastställa den mervärdesskatt som de skattskyldiga skall betala för att säkerställa ökad effektivitet vid uppbörden av denna skatt.
- 53 Detta konstaterande bekräftas av lydelsen av artikel 1.1 i förordning nr 1798/2003. Enligt denna artikel fastställs i denna förordning villkoren för samarbete mellan de administrativa myndigheter i medlemsstaterna som är behöriga att tillämpa lagarna om mervärdesskatt samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, detta för att säkerställa att dessa lagar följs i de olika medlemsstaterna. Av artikel 1.1 andra stycket framgår det vidare att dessa lagar och förfaranden syftar till att göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten i de olika medlemsstaterna.
- 54 Vad för det andra beträffar innehållet i förordning nr 1798/2003 skall det inledningsvis påpekas att enligt artikel 5 i denna förordning är myndigheterna i en medlemsstat på anmodan av myndigheterna i en annan medlemsstat skyldiga att överlämna all information som gör det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten i den medlemsstat där sistnämnda myndigheter finns, och de skall i detta syfte i förekommande fall genomföra de administrativa utredningar som behövs för att få fram informationen.
- 55 Det skall härvid konstateras att även om, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 67 i sitt förslag till avgörande, samma garantier avseende sekretess i princip bör gälla för den överlämnade informationen i den medlemsstat där den begärande

myndigheten finns som i den medlemsstat där den tillfrågade myndigheten finns, är medlemsstaterna ändå enligt förordning nr 1798/2003 skyldiga att utvidga den personkrets som har tillgång till denna information, som ofta omfattas av ett särskilt skydd enligt skattebestämmelserna. Medlemsstaterna blir därmed i förekommande fall skyldiga att ändra sina nationella bestämmelser.

56 Det skall därefter erinras om att det i artikel 17 i förordning nr 1798/2003 föreskrivs att de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna i vissa bestämda situationer genom automatiskt eller strukturerat automatiskt informationsutbyte skall vidarebefordra den information som avses i artikel 1 i nämnda förordning till de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater. I denna bestämmelse föreskrivs således en skyldighet för medlemsstaterna som dessa inte kan undandra sig.

57 Det skall vidare påpekas att det av en jämförelse av artiklarna 22–24 samt 27 i nämnda förordning följer att medlemsstaterna är skyldiga att inrätta och uppdatera en elektronisk databas, i vilken den skall lagra och bearbeta information avseende personer som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, avseende registreringsnummer för mervärdesskatt samt avseende det sammanlagda värdet av all gemenskapsintern leverans som sker från och till de personer som har dessa nummer. Databasen skall stå till direkt förfogande för de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater.

58 Domstolen betonar att det inte kan förnekas att den omständigheten att de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna har direkt tillgång till dessa databaser gör det möjligt för dem att fastställa beskattningsunderlaget för en skattskyldig eller till och med fastställa den skatt som denne skall betala och således kan påverka den särskilda sekretess som gäller för viss information avseende skatt i ett stort antal medlemsstater. Under dessa omständigheter utvidgas således den personkrets som

har tillgång till den information som de behöriga myndigheterna i en medlemsstat förfogar över betydligt, vilket i förekommande fall kräver, såsom det följer av punkt 55 i förevarande dom, en ändring av de nationella skattebestämmelserna. Detta gäller i än högre grad eftersom medlemsstaterna enligt artikel 41.5 i förordning nr 1798/2003 skall begränsa räckvidden av skyddet för de uppgifter som anges i vissa bestämmelser i direktiv 95/46 om dessa uppgifter innehåller information som möjliggör ett riktigt fastställande av mervärdesskatten.

59 Det skall slutligen påpekas att det av artikel 11.1 och 11.2 i förordning nr 1798/2003 följer att de tillfrågade myndigheterna kan bemyndiga tjänstemän vid den begärande myndigheten att närvara dels vid de kontor där de administrativa myndigheterna i den medlemsstat där den tillfrågade myndigheten har sitt säte utför sina uppgifter, dels vid de administrativa utredningarna.

60 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 73 i sitt förslag till avgörande får denna bestämmelse, utöver den omständigheten att en stor del av medlemsstaterna häri åläggs att göra ändringar i sina förfarandebestämmelser på skatteområdet, betydande återverkningar för de beskattningsbara personernas rättigheter. De senare kan nämligen i många medlemsstater motsätta sig att tjänstemän från en myndighet i en annan medlemsstat närvarar vid en utredning. De skattskyldiga har emellertid inte längre någon rätt att motsätta sig detta enligt artikel 11.1 och 11.2 i förordning nr 1798/2003.

61 Under dessa omständigheter bidrar bestämmelserna i förordning nr 1798/2003 till en tillnärmning av de nationella förfarandebestämmelserna på skatteområdet.



- 62 Med hänsyn till dessa överväganden skall den slutsatsen dras att förordning nr 1798/2003 syftar till och innehåller bestämmelser om tillnärmning av förfarandebestämmelser på skatteområdet för att underlätta uppbörden av mervärdesskatt och därigenom öka medlemsstaternas intäkter som hänför sig till denna skatt.
- 63 Såsom det erinrats om i punkt 47 i förevarande dom skall emellertid förfarandebestämmelserna på skatteområdet med avseende på tillämpningen av artikel 95.2 EG anses utgöra "bestämmelser om skatter och avgifter" i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 64 Under dessa omständigheter kan det inte med giltig verkan göras gällande att artikel 95.1 EG utgör lämplig rättslig grund för antagandet av förordning nr 1798/2003.
- 65 Kommissionens talan skall således ogillas till den del den avser ogiltigförklaring av nämnda förordning.

#### Direktiv 2003/93

- 66 Vad för det första beträffar syftet med direktiv 2003/93 skall det påpekas att detta direktiv, såsom det framgår av skäl 1 i direktivet, syftar dels till att förstärka samarbetet mellan skatteförvaltningarna i medlemsstaterna för att bättre bekämpa skatteundandragande, dels — såsom det framgår av skäl 3 i direktivet — till att åstadkomma ett bättre skydd för medlemsstaternas finansiella intressen och den inre marknadens neutralitet genom att utvidga tillämpningsområdet för direktiv 77/799 till att omfatta sådan skatt på försäkringspremier som avses i direktiv 76/308.

- 67 Vad för det andra beträffar innehållet i direktiv 2003/93 är det tillräckligt att konstatera att detta i princip begränsar sig till att införa de ändringar som är nödvändiga för att utvidga tillämpningsområdet för direktiv 77/799 till att omfatta skatt på försäkringspremier och till att ersätta den ursprungliga lydelsen av artikel 7.1 i sistnämnda direktiv med en ny lydelse av denna bestämmelse.
- 68 Den nya lydelsen av nämnda artikel 7.1 kännetecknas i förhållande till den tidigare lydelsen huvudsakligen av den omständigheten att medlemsstaterna ges möjlighet att använda den information som tagits emot enligt detta direktiv för fastställande av andra avgifter, tullar och skatter som omfattas av artikel 2 i direktiv 76/308.
- 69 Mot bakgrund av den omständigheten att direktiv 2003/93 således huvudsakligen syftar till att utsträcka tillämpningsområdet för direktiv 77/799 till att omfatta skatter på försäkringspremier, skall det undersökas om sistnämnda direktiv syftar till tillnärmning av bestämmelser i lagar och andra författningar i medlemsstaterna på skatteområdet.
- 70 Såsom det följer av första, fjärde och sjätte skälen i direktiv 77/799 syftar detta direktiv till att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser genom att förstärka samarbetet mellan skatteförvaltningarna i medlemsstaterna för att möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.
- 71 För att detta syfte skall kunna uppnås åläggs medlemsstaternas behöriga myndigheter enligt artikel 1.1 i direktiv 77/799 att utbyta all information som kan möjliggöra en sådan riktig beskattning. Såsom det har angetts i punkt 3 i förevarande

dom föreskrivs vidare i artiklarna 2–4 i detta direktiv villkoren för utbyte av denna information, som skall ske antingen på begäran, automatiskt eller utan anmodan.

- 72 Även om skyldigheten att göra efterforskningar och överlämna den ifrågavarande informationen inte är obegränsad, eftersom det i artikel 8.1 i direktiv 77/799 föreskrivs att det inte finns någon sådan förpliktelse för de behöriga myndigheterna om de är förhindrade av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att använda uppgifterna för den berörda medlemsstatens egna ändamål, utvidgas ändå den krets av personer som har tillgång till denna information avsevärt till följd av att denna skyldighet finns, i syfte att möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.
- 73 Det skall således konstateras att syftet med och innehållet i direktiv 77/799 i stor utsträckning är analoga eller till och med identiska med dem i förordning nr 1798/2003 och att detta direktiv med hänsyn till sina kännetecken, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 95.2 EG.
- 74 Härav följer att även direktiv 2003/93 omfattas av tillämpningsområdet för artikel 95.2 EG och att det inte med giltig verkan kan göras gällande att det borde ha antagits med stöd av artikel 95.1 EG.
- 75 Kommissionens talan skall även ogillas till den del den avser ogiltigförklaring av direktiv 2003/93.

- 76 Kommissionens talan skall således ogillas i sin helhet och domstolen skall följaktligen inte pröva yrkandet avseende upprätthållande av de omtvistade rättsakternas giltighet.

### **Rättegångskostnader**

- 77 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Rådet har yrkat att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, skall rådets yrkande bifallas. Enligt artikel 69.4 första stycket skall Irland, Republiken Portugal och Förenade kungariket, som intervenerat i målet, bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Talan ogillas.**
- 2) **Europeiska gemenskapernas kommission skall ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) **Irland, Republiken Portugal och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter