

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. TIZZANO

van 10 maart 2005 (1)

Zaak C-349/03

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland

„Niet-nakoming – BTW – Accijnzen – Richtlijn 77/799/EEG – Gedeeltelijke omzetting voor grondgebied van Gibraltar – Wettigheid”

I – Inleiding

1. Op 8 augustus 2003 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 226 EG een beroep ingesteld bij het Hof van Justitie om te doen vaststellen dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, door op het grondgebied van Gibraltar geen volledige uitvoering te geven aan richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen(2), zoals gewijzigd (hierna: „richtlijn 77/799” of eenvoudigweg „richtlijn”)(3), de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

II – Rechtskader

A – Relevante verdragsbepalingen

2. Voor de onderhavige zaak moeten om te beginnen de artikelen van het Verdrag in herinnering worden gebracht die naargelang het geval samengenomen of afzonderlijk de rechtsgrondslag vormen voor de relevante richtlijnen, te weten de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag (thans, na wijziging, artikelen 93 EG en 94 EG).

3. Het eerste artikel (dat was opgenomen in het hoofdstuk „Bepalingen betreffende belastingen”) bepaalde in de op het tijdstip van vaststelling van de betrokken richtlijnen geldende versie dat „[d]e Commissie onderzoekt op welke wijze de wetgevingen van de verschillende lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen [...] in het belang van de gemeenschappelijke markt kunnen worden geharmoniseerd.

De Commissie dient voorstellen in bij de Raad die met eenparigheid van stemmen besluit [...]”.(4)

4. Artikel 100 (dat was opgenomen in het hoofdstuk „De aanpassing van de wetgevingen”)

bepaalde op zijn beurt dat „[d]e Raad [...] met eenparigheid van stemmen op voorstel van de Commissie richtlijnen vast[stelt] voor het nader tot elkaar brengen van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt [...]”.(5)

5. Ten slotte is het mijns inziens ook opportuun artikel 100 A te vermelden, of veeleer de bepaling die dit artikel heeft vervangen, namelijk artikel 95 EG, waarvan, zoals verder zal blijken, de uitlegging aanwijzingen kan verschaffen die voor onderhavig geding nuttig zijn, hoewel die bepaling niet rechtstreeks relevant is voor de onderhavige zaak. Lid 1 van dit artikel bepaalt dat de Raad, ditmaal evenwel niet met eenparigheid van stemmen, maar volgens de medebeslissingsprocedure, „de maatregelen vast[stelt] inzake de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die de instelling en de werking van de interne markt betreffen”. Lid 2 van voormeld artikel preciseert evenwel dat „[l]id 1 niet van toepassing [is] op de fiscale bepalingen”.

B – *Richtlijn 77/799*

6. Aangezien „belastingfraude en belastingvlucht over de landsgrenzen der lidstaten leiden tot verlies van overheidsinkomsten en inbreuk maken op het beginsel van fiscale rechtvaardigheid en [...] zij verstoringen kunnen veroorzaken in het kapitaalverkeer en in de concurrentievoorwaarden [en] zij dus van invloed zijn op de werking van de gemeenschappelijke markt”(6), heeft de Raad op de grondslag van artikel 100 EEG-Verdrag richtlijn 77/799 vastgesteld. Deze richtlijn beoogt „de samenwerking tussen de belastingadministraties binnen de Gemeenschap”(7) te versterken door de lidstaten te verplichten „elkaar [...] inlichtingen [...] [te] verschaffen met betrekking tot een bepaald geval” en „de noodzakelijke onderzoeken [...] [te] laten verrichten om deze inlichtingen te verkrijgen”.(8)

7. Artikel 1, lid 1, van de betrokken richtlijn bepaalde in de oorspronkelijke versie in het bijzonder dat „[d]e bevoegde autoriteiten van de lidstaten [...] elkaar overeenkomstig deze richtlijn alle inlichtingen [verstrekken] die hun van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en het vermogen”.

8. Richtlijn 79/1070, die op de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag is gegrond, heeft deze bepaling vervolgens gewijzigd door de werkingssfeer ervan uit te breiden tot inlichtingen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”).(9) Vervolgens heeft richtlijn 92/12, die op artikel 99 EEG-Verdrag is gegrond, de werkingssfeer van voormelde bepaling nog uitgebreid tot accijnzen op minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten.(10)

9. Ten slotte zij eraan herinnerd dat de lidstaten ertoe gehouden waren om richtlijn 77/799 in haar oorspronkelijke versie uiterlijk op 1 januari 1979 om te zetten. De voormelde wijzigingen moesten uiterlijk op 1 januari 1981 respectievelijk 1 januari 1993 zijn aangebracht.

C – *Bepalingen met betrekking tot Gibraltar*

10. Dit gezegd zijnde, moet, om te bepalen of en hoe richtlijn 77/799 in Gibraltar had moeten worden omgezet, eerst worden verduidelijkt in welke mate het gemeenschapsrecht van toepassing is op dit gebied.

11. Gibraltar, dat krachtens artikel X van het Verdrag van Utrecht van 1713 door de koning van Spanje aan de Kroon van Groot-Brittannië was afgestaan, heeft sinds 1830 de status van Crown Colony (British Overseas Territory). Zoals bekend, wordt de stad bestuurd op grond van de Gibraltar Constitution Order 1969, die deze stad in haar preambule omschrijft als „part of Her Majesty’s dominions”. Ondanks een omvangrijke overdracht van autonome bevoegdheden aan in

de kolonie democratisch gekozen lokale instellingen, behoudt de Kroon de bevoegdheden inzake buitenlandse betrekkingen, defensie en openbare veiligheid.

12. Artikel 299 EG, dat het territoriale toepassingsgebied van het Verdrag vaststelt, bepaalt in lid 4 dat „[d]e bepalingen van dit Verdrag [...] van toepassing [zijn] op de Europese grondgebieden welke buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd”. Hieruit volgt dat Gibraltar in beginsel is onderworpen aan het gemeenschapsrecht.

13. Gezien de bijzondere status van het betrokken gebied, kent dit beginsel evenwel uitzonderingen. Ik verwijs vanzelfsprekend naar artikel 28 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden en de aanpassing der Verdragen, die deel uitmaakt van de documenten betreffende de toetreding tot de Europese Gemeenschappen van het Koninkrijk Denemarken, Ierland, het Koninkrijk Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (hierna: „toetredingsakte van 1972” of „toetredingsakte”).(11)

14. Zoals bekend, luidt deze bepaling als volgt:

„De besluiten van de Instellingen van de Gemeenschap die betrekking hebben op de producten van bijlage II van het EEG-Verdrag en op de producten die bij invoer in de Gemeenschap aan een bijzondere regeling zijn onderworpen als gevolg van de tenuitvoerlegging van het gemeenschappelijk landbouwbeleid, alsmede de *besluiten inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting* zijn niet van toepassing op Gibraltar, tenzij de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen anders besluit.”(12)

15. Bovendien maakt Gibraltar krachtens de artikelen 29 en 30 van de toetredingsakte junctis de bijlagen I en II hierbij geen deel uit van het communautaire douanegebied. Het wordt bijgevolg behandeld als een derde land voor wat betreft de in- en uitvoer van goederen.

III – Feiten en procesverloop

16. Aangezien zij geen enkele kennisgeving had ontvangen van het Verenigd Koninkrijk met betrekking tot de toepassing van richtlijn 77/799 op het grondgebied van Gibraltar, stuurde de Commissie deze regering op 7 april 1997 een aanmaningsbrief met de vraag naar de stand van zaken.

17. Bij brieven van 6 juni en 7 oktober 1997 verklaarde het Verenigd Koninkrijk dat het de nodige maatregelen had getroffen om met ingang van 1 oktober 1997 de toepassing van richtlijn 77/799 op Gibraltar te verzekeren voor wat betreft de directe belastingen. Niets verplichtte het echter hetzelfde te doen voor wat betreft de BTW en de accijnzen, aangezien dit indirecte belastingen zijn.

18. In reactie op dit antwoord repliceerde de Commissie bij aanvullende aanmaningsbrief van 18 juli 2001 dat de toepassing van richtlijn 77/799 ook voor wat betreft de BTW en de accijnzen moest worden uitgebreid tot Gibraltar.

19. Dit standpunt werd op 13 november 2001 door het Verenigd Koninkrijk betwist met de argumentatie dat de richtlijn niet van toepassing is op Gibraltar, aangezien zij integraal deel uitmaakt van „de bepalingen [...] die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen” waar artikel 93 EG op ziet, welke bepalingen krachtens artikel 28 van de toetredingsakte juist niet van toepassing zijn op Gibraltar.

20. Van mening dat richtlijn 77/799 evenwel geen enkele harmonisatie van de nationale fiscale

regelingen tot stand brengt, bleef de Commissie bij haar standpunt en verstuurde zij dan ook op 26 juni 2002 een met redenen omkleed advies waarmee het Verenigd Koninkrijk werd verzocht om binnen een termijn van twee maanden de nodige maatregelen te treffen.

21. Na bij schrijven van 15 augustus 2002 om een verlenging van voormelde termijn met twee maanden verzocht te hebben, legde het Verenigd Koninkrijk op 13 september 2002 haar antwoord over, waarbij het in hoofdzaak de voordien reeds geformuleerde argumenten herhaalde.

22. Aangezien deze argumenten de Commissie niet overtuigden, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

23. Bij beschikking van de president van het Hof van 4 december 2003 is het Koninkrijk Spanje (hierna: „Spanje”) krachtens artikel 93, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering toegelaten tot interventie in onderhavige zaak aan de zijde van de Commissie.

24. Aangezien geen der partijen wenste te worden gehoord, heeft het Hof overeenkomstig artikel 44 bis van het Reglement voor de procesvoering beslist uitspraak te doen zonder over te gaan tot het mondeling gedeelte.

IV – Juridische beoordeling

25. Zoals werd opgemerkt, verwijt de Commissie het Verenigd Koninkrijk dat het richtlijn 77/799 uitsluitend op Gibraltar heeft toegepast voor wat betreft de directe belastingen, terwijl het deze richtlijn eveneens had moeten omzetten met betrekking tot de BTW en de accijnzen.

26. Zij erkent dat krachtens artikel 28 van de toetredingsakte „de besluiten inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting” niet van toepassing zijn op Gibraltar, en zij is voor de onderhavige procedure zelfs bereid ervan uit te gaan dat de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake harmonisatie van de accijnzen niet Gibraltar betreffen, dat geen deel uitmaakt van het communautaire douanegebied.

27. Blijft evenwel volgens de Commissie dat de richtlijn geen enkele harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting of accijnzen met zich brengt. Overeenkomstig de in de overwegingen vermelde doelstelling wil deze richtlijn integendeel uitsluitend een samenwerking tussen de lidstaten tot stand brengen met het oog op de bestrijding van de fiscale fraude en de belastingvlucht en voorziet zij daartoe enkel in de instelling van een mechanisme voor informatie-uitwisseling tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten.

28. Haars inziens wordt dit bevestigd door het feit dat het mechanisme voor informatie-uitwisseling oorspronkelijk enkel van toepassing was op de directe belastingen, die niet op communautair niveau zijn geharmoniseerd. De richtlijnen 79/1070 en 92/12 hebben zich ertoe beperkt de werkingssfeer van de samenwerking uit te breiden tot de BTW en de accijnzen, zonder evenwel het doel te wijzigen en bijgevolg zonder van enige invloed te zijn op het materiële fiscale recht van de lidstaten. Zelfs na deze wijzigingen heeft richtlijn 77/799 namelijk noch de tarieven, de belastbare grondslag of enig ander constitutief element van de nationale belastingregelingen, noch de heffingssystemen voor de betrokken belastingen beïnvloed.

29. Overigens is de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake BTW en accijnzen een doelstelling die duidelijk onderscheiden is en die duidelijk onderscheiden kan worden van die van de strijd tegen de fiscale fraude en de belastingvlucht met behulp van de samenwerking tussen de bevoegde nationale autoriteiten. De uitzondering die Gibraltar geniet met betrekking tot de communautaire bepalingen die het eerste doel nastreven, kan dan ook niet gelden voor de regels die zijn vastgesteld om het tweede doel te bereiken.

30. De van de belastingautoriteiten van Gibraltar afkomstige informatie zou uitermate nuttig kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de BTW of de accijnzen in andere delen van de Gemeenschap, zelfs wanneer deze belastingen niet van toepassing zijn op Gibraltar. Overigens wordt deze informatie in de meeste gevallen in één richting verstrekt, namelijk van Gibraltar naar andere gebieden van de Gemeenschap waar de betrokken belastingen worden toegepast. Zelfs wanneer deze samenwerking aanleiding zou geven tot enige vorm van harmonisatie, zou deze zich bijgevolg enkel voordoen bij de ontvangers van de informatie en dus niet in Gibraltar.

31. De Commissie betoogt ten slotte dat „in het uiterste geval” de toepassing op Gibraltar van het mechanisme voor informatie-uitwisseling zou kunnen worden gerechtvaardigd op grond van de in artikel 10 EG neergelegde verplichting tot samenwerking.

32. Het interveniërende Koninkrijk Spanje formuleert niet alleen soortgelijke argumenten als die van de Commissie, maar benadrukt in het bijzonder dat met het oog op de uitlegging van de uitzonderingen met betrekking tot Gibraltar rekening moet worden gehouden met het feit dat de status van dit gebied is bepaald op een tijdstip waarop de economische systemen van de lidstaten in mindere mate waren geïntegreerd dan vandaag het geval is. Spanje stelt bovendien dat het in tegenstelling tot het Verenigd Koninkrijk richtlijn 77/799 wel volledig heeft omgezet, ook in zijn gebieden waar de betrokken indirecte belastingen niet van toepassing zijn.

33. De argumenten die het Verenigd Koninkrijk in antwoord op deze bezwaren heeft ingeroepen, lijken mij overtuigender, zoals ik hoop te kunnen aantonen in de navolgende analyse.

34. Vooraf moeten de argumenten die niet juridisch van aard zijn of die geen rechtstreeks verband houden met de onderhavige specifieke problematiek, opzij worden geschoven.

35. Aangaande het eerste aspect zij eraan herinnerd dat de problematiek betrekking heeft op de toepasselijkheid van de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake de BTW en de accijnzen op het grondgebied van Gibraltar. Zoals het Verenigd Koninkrijk terecht opmerkt, moet deze problematiek dus aan de hand van de specifieke termen ervan worden onderzocht, namelijk door de draagwijdte van de door de toetredingsakte voorziene uitzonderingen te verduidelijken, zonder dat deze beoordeling op enige wijze wordt beïnvloed door het nut dat de lidstaten zouden kunnen halen uit de toepassing op Gibraltar van het mechanisme voor informatie-uitwisseling dat door de richtlijn is ingesteld.

36. Overigens heb ik ernstige twijfels over de relevantie van artikel 10 EG voor de onderhavige zaak, hoewel dit artikel werd ingeroepen door de Commissie. Voorzover hier van belang, bepaalt dit artikel immers dat „[d]e lidstaten [...] alle algemene of bijzondere maatregelen [treffen] welke geschikt zijn om de nakoming van de uit dit Verdrag of uit handelingen van de instellingen der Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Zij vergemakkelijken de vervulling van haar taak.”

37. Ik zie evenwel niet hoe een dergelijke bepaling van belang zou kunnen zijn in deze zaak. In feite is het óf het een óf het ander: ofwel het door de betrokken richtlijn met betrekking tot de indirecte belastingen bedoelde mechanisme voor informatie-uitwisseling valt niet onder de voor

Gibraltar toegestane uitzonderingen, en dan moet het Verenigd Koninkrijk deze richtlijn krachtens artikel 249 EG juncto artikel 299, lid 4, EG volledig in dit gebied omzetten, zonder dat hiervoor nog beroep behoeft te worden gedaan op artikel 10 EG; ofwel deze situatie valt onder de voormelde uitzonderingen en dan zijn de toepassingsvoorwaarden van deze bepaling niet vervuld.

38. De eerste vraag die moet worden beantwoord om in de onderhavige zaak tot een beslissing te komen, is dan ook juist te weten of richtlijn 77/799, voorzover zij betrekking heeft op de BTW, ook voor Gibraltar geldt, dan wel of deze richtlijn behoort tot „de besluiten inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting” die krachtens artikel 28 van de toetredingsakte niet op dit gebied van toepassing zijn.

39. Een aantal argumenten lijkt mij voor de tweede oplossing te pleiten.

40. Eerst zij eraan herinnerd dat richtlijn 77/799 was gegrond op het oorspronkelijke artikel 100 EEG-Verdrag (zie punt 4 hierboven), op grond waarvan „richtlijnen [...] voor *het nader tot elkaar brengen* van de [nationale] bepalingen [...] welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt” konden worden vastgesteld.⁽¹³⁾ Toen de gemeenschapswetgever vervolgens besliste het mechanisme voor informatie-uitwisseling dat deze richtlijn aanvankelijk enkel voor directe belastingen had voorzien, uit te breiden tot de BTW, heeft hij de hiervoor noodzakelijke handeling (te weten richtlijn 79/1070) gegrond op artikel 99 EEG-Verdrag, dat destijds bepaalde dat „[d]e Commissie onderzoekt op welke wijze de wetgevingen van de verschillende lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen [...] kunnen worden *geharmoniseerd* [...]” en hiertoe voorstellen indient bij de Raad.⁽¹⁴⁾

41. De keuze van deze rechtsgrondslagen vormt mijns inziens een belangrijke aanwijzing voor het feit dat de informatie-uitwisseling, voor wat zowel de directe als de indirecte belastingen betreft, een vorm van harmonisatie of nader tot elkaar brengen van de betrokken nationale wettelijke regelingen uitmaakt.

42. Bovendien moet samen met het Verenigd Koninkrijk worden opgemerkt dat de informatie-uitwisseling geen op zich staand doel vormt, maar een instrument is om de efficiëntie van de nationale belastingssystemen te vergroten en die dus beter in staat te stellen belastingen te heffen voor het daadwerkelijk verschuldigde bedrag.

43. Dit lijkt eveneens te worden bevestigd door de zesde overweging van richtlijn 77/799, volgens welke „de lidstaten [...] alle inlichtingen moeten uitwisselen welke nuttig kunnen zijn voor een *juiste vaststelling* van de belastingsschuld op het gebied van de belastingen naar het inkomen en naar het vermogen”, alsook door de derde overweging van richtlijn 79/1070, volgens welke de samenwerking moet worden uitgebreid tot de indirecte belastingen „om met betrekking tot laatstgenoemde belastingen voor een *juiste vaststelling en een juiste heffing* zorg te kunnen dragen”.⁽¹⁵⁾

44. Of het nu directe belastingen betreft, waarvan de constitutieve elementen niet aan een gemeenschapsregeling zijn onderworpen, of BTW, waarvan de constitutieve elementen daarentegen wel zijn geharmoniseerd⁽¹⁶⁾, mij lijkt het instellen van een mechanisme voor informatie-uitwisseling hoe dan ook een harmonisatie-element te zijn, omdat het beoogt de regels met betrekking tot de vaststelling en de heffing van belastingen, ongeacht of deze direct dan wel indirect zijn, te uniformeren teneinde ze doeltreffender te maken.

45. Voorts ben ik van mening dat het feit dat maatregelen die niet van invloed zijn op de constitutieve elementen van een belasting, eveneens het voorwerp van harmonisatiemaatregelen kunnen vormen, nog wordt bevestigd door een recent arrest van het Hof in een geding tussen de

46. In deze zaak ging het om de keuze van de rechtsgrondslag voor richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 tot wijziging van richtlijn 76/308/EEG betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, evenals van schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde en van bepaalde accijnzen (hierna: „richtlijn 2001/44”).(18)

47. Naar de mening van de Commissie had de Raad de richtlijn ten onrechte gebaseerd op de artikelen 93 EG en 94 EG, terwijl de juiste rechtsgrondslag artikel 95 EG (zie hierboven punten 37-5) had moeten zijn.

48. Zoals reeds is opgemerkt, machtigt zowel artikel 93 EG als artikel 94 EG de Raad om met eenparigheid van stemmen maatregelen vast te stellen inzake de harmonisatie van nationale regels (het eerste artikel betreft „wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen”, het tweede artikel „wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt”). Artikel 95, lid 1, EG voert daarentegen de medebeslissingsprocedure in voor de vaststelling van „maatregelen [...] inzake de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die de instelling en de werking van de interne markt betreffen”. In lid 2 verduidelijkt het evenwel dat „[l]id 1 [...] niet van toepassing [is] op de fiscale bepalingen [...]”.

49. In deze zaak stelde de Commissie, om aan deze uitzondering te ontsnappen, juist dat richtlijn 2001/44 niet zag op „fiscale bepalingen”. Zij betoogde hierbij dat dit begrip enkel doelde op de materiële bepalingen tot vaststelling van de belastingplichtigen, de belastbare handelingen, de heffingsgrondslag, de tarieven en de vrijstellingen, alsook de wijze van heffing en invordering van de belastingen. Aangezien deze elementen niet door de richtlijn worden geraakt, heeft deze, nog steeds volgens de Commissie, geen enkele harmonisatie of onderlinge aanpassing van het materiële fiscale recht van de lidstaten meegebracht.

50. In zijn arrest heeft het Hof de stelling van de Commissie verworpen en heeft het de keuze van de Raad voor de artikelen 93 EG en 94 EG als rechtsgrondslag voor richtlijn 2001/44 juist bevonden.

51. Na te hebben verduidelijkt dat het Verdrag geen enkele aanwijzing bevat voor de uitlegging van de woorden „fiscale bepalingen”, stelt het Hof vast dat „deze woorden, gelet op hun algemene aard, niet alleen alle gebieden van de fiscaliteit, zonder onderscheid tussen de verschillende soorten belastingen of heffingen, maar ook alle aspecten van deze materie dekken, ongeacht of het nu gaat om materiële regels dan wel om procedureregels”.(19)

52. Bovendien heeft het Hof eveneens benadrukt dat „de wijze van invordering van een belasting niet los van het heffings- of belastingstelsel kan worden gezien waartoe zij behoort”(20), vooraleer te concluderen dat „de woorden ‚fiscale bepalingen’ in artikel 95, lid 2, EG aldus [moeten] worden uitgelegd, dat zij niet alleen betrekking hebben op de bepalingen tot vaststelling van de belastingplichtigen, de belastbare handelingen, de heffingsgrondslag, de tarieven en de vrijstellingen van de directe en indirecte belastingen, maar ook op de bepalingen betreffende de wijze van invordering van deze belastingen”.(21)

53. Uit het voorgaande volgt dan ook dat een mechanisme van samenwerking ter vergemakkelijking van de invordering van in een andere lidstaat ontstane belastingsschulden een

maatregel tot harmonisatie van voormelde wetgevingen kan vormen als bedoeld in artikel 95, lid 2, EG. Welnu, om terug te keren naar de onderhavige zaak, deze oplossing moet eveneens gelden voor het bij richtlijn 77/799 ingestelde mechanisme voor de uitwisseling van BTW-informatie.

54. Om deze conclusie verder te onderbouwen, moet ten slotte worden verwezen naar verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92.(22) Volgens overweging 3 van deze verordening dient immers „*[i]n het kader van de maatregelen inzake belastingharmonisatie met het oog op de voltooiing van de interne markt [...] te worden voorzien in een gemeenschappelijke regeling voor de uitwisseling van inlichtingen tussen de lidstaten*, met behulp waarvan de administratieve autoriteiten van de lidstaten elkaar wederzijdse bijstand moeten verlenen en met de Commissie moeten samenwerken teneinde een juiste BTW-toepassing op leveringen van goederen [en] dienstverrichtingen [...] te waarborgen”.(23)

55. Aangezien ook de informatie-uitwisselingen dus een vorm van harmonisatie of onderlinge aanpassing van de betrokken nationale wetgevingen vormen, lijkt het mij legitiem dat het Verenigd Koninkrijk in casu aanspraak maakt op de uitzondering van artikel 28 van de toetredingsakte (zie hierboven punten 13 en 14), nu het hier juist „besluiten inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting” betreft.

56. Voor het feit dat het Verenigd Koninkrijk zich met betrekking tot de informatie-uitwisseling inzake de directe belastingen niet hierop heeft beroepen, lijkt mij de verklaring al te evident. Aangezien de uitzondering van voormeld artikel 28 van de toetredingsakte zich niet uitstrekt tot deze soort belastingen, ontbreekt de rechtsgrondslag om het artikel in dit verband in te roepen.

57. In het licht van voorgaande overwegingen ben ik derhalve van mening dat de uitzondering van artikel 28 van de toetredingsakte het Verenigd Koninkrijk toestaat het bij richtlijn 77/799 ingestelde mechanisme voor informatie-uitwisseling, voorzover het de BTW betreft, niet toe te passen op het grondgebied van Gibraltar.

58. Nu dit is opgehelderd, moet nog worden vastgesteld of dezelfde conclusie kan worden doorgetrokken naar de uitwisseling van informatie over de accijnzen.

59. Dienaangaande moet worden uitgegaan van de door de Commissie zelf althans voor onderhavig geval aanvaarde premisse dat de geharmoniseerde bepalingen inzake accijnzen niet van toepassing zijn op Gibraltar, aangezien dit geen deel uitmaakt van het communautaire douanegebied.

60. Het Hof heeft immers vastgesteld dat „de uitsluiting van Gibraltar van het douanegebied van de Gemeenschap met zich brengt dat daarop noch de regels van het Verdrag met betrekking tot het vrije verkeer van goederen van toepassing zijn noch die van afgeleid gemeenschapsrecht welke, met het oog op het vrije verkeer van goederen, de aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten beogen te verzekeren overeenkomstig de artikelen 94 EG en 95 EG”.(24)

61. Mijns inziens moeten dezelfde overwegingen gelden, zoals het Verenigd Koninkrijk onderstreept, voor de op artikel 93 EG (of artikel 99 EG-Verdrag, dat hieraan voorafging) gegronde communautaire bepalingen die de harmonisatie van de nationale wetgevingen „inzake [...] de accijnzen” beogen om te vermijden dat in de lidstaten uiteenlopende regels van kracht blijven die een hindernis vormen voor het vrij verkeer van goederen.

62. Dit is juist het geval met richtlijn 92/12, die inderdaad, zoals blijkt uit de eerste en de vierde

overweging ervan, werd vastgesteld met het oog op de gelijke regeling van „de verschuldigdheid van de accijnzen in alle lidstaten” om „de totstandbrenging en de werking van de interne markt te waarborgen”, die „het vrije verkeer van goederen, ook van accijnsgoederen, impliceren”.

63. In het kader van deze harmonisatie heeft richtlijn 92/12 onder meer de werkingssfeer van het bij richtlijn 77/799 ingestelde mechanisme voor informatie-uitwisseling uitgebreid door de accijnzen hieronder te begrijpen.

64. Voorts, en evenals hogerop werd gesteld voor de BTW, ben ik van mening dat ook inzake de accijnzen het onderscheid dat de Commissie tracht te maken tussen maatregelen tot harmonisatie van de constitutieve elementen van deze indirecte belastingen – en die bijgevolg niet op Gibraltar van toepassing zijn – en maatregelen die enkel voorzien in een samenwerkingsmechanisme tussen de belastingautoriteiten van de lidstaten – en die dus op Gibraltar van toepassing zouden zijn voorzover zij „niet harmoniseren” –, iedere grond mist.

65. In dit verband kan namelijk eveneens mutatis mutandis opnieuw een redenering worden toegepast die analoog is aan die welke hierboven werd ontwikkeld met betrekking tot de BTW (zie punten 40 en volgende) en kan dus een uitlegging van het begrip maatregelen „die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake [...] de accijnzen” worden aanvaard die de regels inzake het mechanisme voor informatie-uitwisseling omvat.

66. Op basis hiervan kan ik concluderen dat het Verenigd Koninkrijk evenmin ertoe gehouden was het bij richtlijn 77/799 voorziene mechanisme voor informatie-uitwisseling toe te passen op het grondgebied van Gibraltar wat de accijnzen betreft.

67. In het licht van bovenstaande overwegingen stel ik dus voor het beroep van de Commissie te verwerpen.

V – Kosten

68. Gelet op artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering en gezien het feit dat ik de verwerping van het beroep heb voorgesteld, moet de Commissie mijns inziens worden verwezen in de door het Verenigd Koninkrijk gemaakte kosten. Overeenkomstig artikel 69, lid 4, van dit Reglement moet Spanje zijn eigen kosten dragen

VI – Conclusie

69. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging als volgt te beslissen:

- „1) Het beroep wordt verworpen.
- 2) De Commissie wordt in de kosten verwezen.
- 3) Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten.”

1 – Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 – PB L 336, blz. 15.

3 – Richtlijn 77/799 is, voorzover hier van belang, gewijzigd bij richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 houdende wijziging van richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen

(PB L 331, blz. 8; hierna: „richtlijn 79/1070”), en bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz.1; hierna „richtlijn 92/12”).

4 – Thans luidt artikel 93 EG als volgt: „[d]e Raad stelt op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voorzover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt [...] te verzekeren”.

5 – Thans heeft artikel 94 EG een identieke formulering, maar voorziet het eveneens in een voorafgaande raadpleging van het Europees Parlement en van het Economisch en Sociaal Comité.

6 – Eerste overweging.

7 – Vierde overweging.

8 – Vijfde overweging.

9– Artikel 1, lid 2, sub a, van richtlijn 79/1070 (zie voetnoot 3).

10– Artikel 30, lid 2, sub a, van richtlijn 92/12 (zie voetnoot 3).

11– PB 1972, L 73, blz. 1.

12 – Cursivering van mij.

13– Cursivering van mij.

14 – Cursivering van mij.

15 – Cursivering van mij.

16 – Zie de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

17– Arrest van 29 april 2004, Commissie/Raad (C-338/01, Jurispr. blz. I?4829).

18 – PB L 175, blz. 17.

19– Arrest van 29 april 2004, reeds aangehaald, punt 63.

20 – Ibidem, punt 66.

21– Ibidem, punt 67

22 – PB L 264, blz. 1.

23 – Cursivering van mij.

24— Arrest van 23 september 2003, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-30/01, Jurispr. blz. I-9481, punt 59).