

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 2. juni 2005 (1)

Sag C-533/03

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber

mod

Rådet for Den Europæiske Union

»Forordning (EF) nr. 1798/2003 – direktiv 2003/93/EF – valg af retsgrundlag – begrebet »fiskale bestemmelser««

I – Indledning

1. Med det foreliggende annulationssøgsmål anfægter Kommissionen, at Rådet ikke har udstedt Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (2) samt Rådets direktiv 2003/93/EF af 7. oktober 2003 om ændring af direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (3) med hjemmel i artikel 95 EF, som foreslået af Kommissionen, men derimod med hjemmel i henholdsvis artikel 93 EF og artikel 94 EF.

2. Den anfægtede forordning fastsætter de nærmere bestemmelser for, hvorledes medlemsstaternes skattemyndigheder skal samarbejde indbyrdes og med Kommissionen ved opkrævning af moms og punktafgifter, mens det anfægtede direktiv udvider anvendelsesområdet for det eksisterende direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (4) til også at omfatte skatter på forsikringspræmier.

3. Sagen drejer sig om, hvorvidt disse bestemmelser, som regulerer proceduren for myndighedernes samarbejde på skatteområdet, udgør fiskale bestemmelser som omhandlet i artikel 95, stk. 2, EF. Besvarelsen af dette spørgsmål er afgørende for, hvorvidt disse bestemmelser i henhold til artikel 95, stk. 1, EF, skal vedtages efter den fælles beslutningsprocedure i overensstemmelse med artikel 251 EF, eller om Rådet skal træffe afgørelse med enstemmighed efter høring af Europa-Parlamentet i henhold til artikel 93 EF og 94 EF.

II – De anfægtede bestemmelser

A – *Direktivets tilblivelseshistorie*

4. Direktiv 77/799 placerede – med hjemmel i artikel 100 i EØF-traktaten, nu artikel 94 EF – udvekslingen af oplysninger mellem medlemsstaternes skattemyndigheder inden for området direkte skatter på et fællesskabsretligt grundlag. Direktivets anvendelsesområde blev på grundlag af artikel 99 (efter ændring artikel 99 i EF-traktaten, nu artikel 93 EF) og artikel 100 i EØF-traktaten i første omgang udvidet til at omfatte merværdiafgift (5) og senere med støtte i artikel 99 i EØF-traktaten til også at omfatte mineralolieafgift, forbrugerafgift på alkohol og alkoholholdige drikke samt forbrugerafgift på tobaksvarer (6).

5. Ved forordning (EØF) nr. 218/92 (7) blev der på grundlag af artikel 99 i EØF-traktaten oprettet en fælles ordning for udveksling af oplysninger om transaktioner inden for Fællesskabet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder (8). Denne fælles ordning blev i 2002 – med hjemmel i artikel 93 EF – midlertidigt ændret med hensyn til yderligere foranstaltninger vedrørende elektronisk handel ved forordning (EF) nr. 792/2002 (9).

6. Med henblik på at samle de gældende instrumenter inden for området merværdiafgifter i én retsakt og fastsætte klarere regler for medlemsstaternes samarbejde fremlagde Kommissionen den 18. juni 2001 forslag til Rådets og Europa-Parlamentets forordning om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift (10). Kommissionen fremlagde desuden forslag til Rådets og Europa-Parlamentets direktiv om ændring af Rådets direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (11), med hvilket det administrative samarbejde inden for området direkte og indirekte skatter skulle udvides til også at omfatte forsikringspræmier. Begge retsakter skulle i henhold til Kommissionens forslag vedtages med hjemmel i artikel 95 EF.

7. På grundlag af dette forslag vedtog Rådet begge de anfægtede retsakter, men ændrede imidlertid hjemmelsgrundlaget. Rådet udstedte således forordning nr. 1798/2003 med hjemmel i artikel 93 EF og direktiv 2003/93 med hjemmel i artikel 93 EF og 94 EF.

B – *Indholdet i forordning nr. 1798/2003*

8. De første tre betragtninger til forordning nr. 1798/2003 lyder således:

»1) Svig og skatteunddragelse på tværs af grænserne mellem medlemsstaterne fører til budgettab og forvridninger af princippet om skattemæssig retfærdighed og kan bevirke fordrejninger i kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene. Det berører således det indre markeds funktion.

2) Bekæmpelsen af svig i forbindelse med merværdiafgift (moms) kræver et nært samarbejde mellem de administrative myndigheder, som i hver medlemsstat har til opgave at gennemføre de bestemmelser, der er fastsat på området.

3) Foranstaltninger med henblik på afgiftsharmonisering, som træffes for at fuldføre det indre marked, bør derfor omfatte indførelse af en fælles ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne, hvorved medlemsstaternes administrative myndigheder skal yde hinanden gensidig bistand og samarbejde med Kommissionen med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af moms på leveringer af varer og tjenesteydelser, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer og på import af varer.

[...]«

9. Kapitel I indeholder definitioner og kompetencebestemmelser.

10. Artikel 1, stk. 1, lyder i uddrag således:

»1. Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de administrative myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen på leveringer af varer og tjenesteydelser, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer og på import af varer, skal samarbejde med de administrative myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre håndhævelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på en korrekt momsansættelse.«

11. Kapitel II vedrører udveksling af oplysninger efter anmodning og indeholder bestemmelser om tilstedeværelse i myndighedernes administrative kontorer i andre medlemsstater.

12. Artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed de i artikel 1 omhandlede oplysninger, herunder også oplysninger vedrørende et eller flere konkrete tilfælde.«

13. Artikel 11 lyder i uddrag således:

»1. Efter aftale mellem den bistandssøgende og den bistandssøgte myndighed og ifølge bestemmelser, som sidstnævnte har fastsat, kan embedsmænd, der er behørigt bemyndiget af den bistandssøgende myndighed, med henblik på at udveksle de i artikel 1 omhandlede oplysninger være til stede i de kontorer, hvor de administrative myndigheder i den medlemsstat, hvor den bistandssøgte myndighed er hjemmehørende, udøver deres virksomhed. [...]

2. Efter aftale mellem den bistandssøgende og den bistandssøgte myndighed og ifølge bestemmelser, som sidstnævnte har fastsat, kan embedsmænd udpeget af den bistandssøgende myndighed være til stede under de administrative undersøgelser med henblik på at udveksle de i artikel 1 omhandlede oplysninger. [...]«

14. Artikel 14 i kapitel III bestemmer følgende: »På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed i overensstemmelse med retsregler, der gælder for meddelelse af tilsvarende akter i den medlemsstat, hvor den er hjemmehørende, modtageren alle akter og afgørelser fra de administrative myndigheder vedrørende anvendelsen af momslovgivningen i den medlemsstat, hvor den bistandssøgende myndighed er hjemmehørende«.

15. Kapitel IV regulerer udveksling af oplysninger uden forudgående anmodning.

16. Artikel 17 bestemmer:

»Med forbehold af bestemmelserne i kapitel V og VI foretager den kompetente myndighed i hver medlemsstat en automatisk eller struktureret automatisk udveksling af de i artikel 1 omhandlede oplysninger, med den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat, som berøres heraf, i følgende situationer:

1) hvor afgiftsfastsættelsen skønnes at finde sted i bestemmelsesmedlemsstaten, og kontrolsystemets effektivitet beror på de oplysninger, oprindelsesmedlemsstaten giver

2) hvor en medlemsstat har grunde til at tro, at der er eller kan være begået en overtrædelse af

momslovgivningen i den anden medlemsstat

3) hvor der er risiko for svig eller afgiftsunddragelse i den anden medlemsstat.«

17. Artikel 18 lyder således:

»Følgende fastsættes efter den i artikel 44, stk. 2, nævnte procedure:

- 1) nøjagtigt, hvilke kategorier af oplysninger der skal udveksles
- 2) hvor hyppigt udvekslingen skal foregå
- 3) de praktiske dispositioner for udvekslingen af disse oplysninger.

Hver medlemsstat beslutter, om den vil deltage i udvekslingen af en bestemt kategori af oplysninger, samt om den vil lade udvekslingen være automatisk eller struktureret automatisk.«

18. Kapitel V indeholder bestemmelser om lagring og udveksling af særlige oplysninger vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet.

19. I henhold til artikel 22 skal hver medlemsstat have en elektronisk database, hvor de oplysninger, der indsamles i overensstemmelse med direktiv 77/388/EØF (12) (herefter: »sjette momsdirektiv«), lagres og behandles.

20. Artikel 23 lyder i uddrag således:

»På grundlag af de oplysninger, der er lagret i overensstemmelse med artikel 22, modtager en medlemsstats kompetente myndighed straks og automatisk fra hver af de andre medlemsstater følgende oplysninger, også gennem direkte adgang ad elektronisk vej:

- 1) de momsregistreringsnumre, som er udstedt af den medlemsstat, der modtager oplysningerne
- 2) den samlede værdi af alle leverancer af varer inden for Fællesskabet til personer, der har fået tildelt disse numre, fra alle virksomheder, der er momsregistreret i den medlemsstat, der stiller oplysningerne til rådighed.

[...]«

21. Artikel 24 lyder i uddrag:

»På grundlag af de oplysninger, der er lagret i overensstemmelse med artikel 22, modtager en medlemsstats kompetente myndighed, når den finder det nødvendigt for at kontrollere erhvervelser af varer inden for Fællesskabet og udelukkende med henblik på at undgå overtrædelse af momslovgivningen, straks og automatisk følgende oplysninger, også gennem direkte adgang ad elektronisk vej:

- 1) momsregistreringsnummeret for alle personer, der har foretaget de i artikel 23, nr. 2, omhandlede leverancer, og
- 2) den samlede værdi af sådanne leverancer fra hver af disse personer til hver af de berørte personer, der har fået tildelt det i artikel 23, nr. 1, omhandlede momsregistreringsnummer.

[...]«

22. Artikel 27 lyder i uddrag således:

»1. Hver medlemsstat skal have en elektronisk database med et register over personer, der har fået tildelt et momsregistreringsnummer i den pågældende medlemsstat.

2. På grundlag af de i overensstemmelse med artikel 22 lagrede data kan den kompetente myndighed i en medlemsstat på ethvert tidspunkt enten direkte opnå eller få overført bekræftelse på gyldigheden af det momsregistreringsnummer, hvorunder en person har leveret eller modtaget varer eller tjenesteydelser inden for Fællesskabet.

Efter særlig anmodning meddeler den bistandssøgte myndighed ligeledes datoen for momsregistreringsnummerets tildeling og eventuelt dets ophørstidspunkt.

3. Når der anmodes om det, meddeler den kompetente myndighed også straks navn og adresse på den person, som har fået nummeret tildelt, forudsat at den bistandssøgende myndighed ikke lagrer disse oplysninger med henblik på eventuelt at bruge dem på et senere tidspunkt.«

23. Kapitel VI omhandler bestemmelser vedrørende særordningen i sjette direktivs artikel 26c for ikke-etablerede afgiftspligtige personer, som præsterer elektroniske tjenesteydelser for ikke-afgiftspligtige personer. Forordning nr. 1798/2003 gentager bl.a. i artikel 29 og 30 den allerede i artikel 26c i sjette momsdirektiv foreskrevne forpligtelse for ikke-etablerede afgiftspligtige personer til at fremsende oplysninger vedrørende påbegyndelsen af virksomheden samt skatteangivelse ad elektronisk vej. Forordningen foreskriver en procedure til at fastsætte de tekniske detaljer og regulerer videreformidlingen af disse oplysninger til de øvrige medlemsstaters kompetente myndigheder.

24. Kapitel VII regulerer samarbejdet med Kommissionen med hensyn til at føre statistik og vurdere effektiviteten af de mekanismer, der er fastsat ved forordningen. Kapitel VIII vedrører behandlingen af oplysninger fra tredjelande.

25. Kapitel IX opstiller de generelle betingelser for udveksling af oplysninger og angiver bl.a. i artikel 40 en række grunde til, at anmodningen om udveksling af oplysninger ikke kan imødekommes.

26. Artikel 40 lyder i uddrag:

»[...]

2. Ved denne forordning indføres der ingen forpligtelse til at foretage undersøgelser eller til at videregive oplysninger, hvis lovgivningen eller den administrative praksis i den medlemsstat, som skulle levere oplysningerne, ikke tillader medlemsstaten at foretage sådanne undersøgelser eller at indsamle eller anvende sådanne oplysninger til den pågældende medlemsstats eget brug.

3. En medlemsstats kompetente myndighed kan afslå at videregive oplysninger, når den stat, oplysningerne er bestemt for, af retlige grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed. Den bistandssøgte medlemsstat underretter Kommissionen om grunden til, at det er blevet afslået at videregive oplysningerne.

4. Videregivelse af oplysninger kan afslås i de tilfælde, hvor det vil føre til offentliggørelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed, en fremstillingsmetode eller en oplysning, hvis offentliggørelse vil stride mod almene interesser.

[...]«

27. Endvidere anføres det i artikel 41, hvilke databeskyttelsesaspekter der skal tages i betragtning. Endelig indeholder kapitel X nogle almindelige og afsluttende bestemmelser.

C – *Indholdet i direktiv 2003/93*

28. Første og tredje betragtning til direktivet bestemmer:

»1) Bekæmpelsen af momssvig kræver en styrkelse af samarbejdet mellem skatte- og afgiftsadministrationerne inden for Fællesskabet og mellem disse og Kommissionen i overensstemmelse med fælles principper.«

»3) Anvendelsesområdet for gensidig bistand som fastsat i direktiv 77/799/EØF bør udvides til at omfatte afgiftsbelastning af forsikringspræmier som omhandlet i direktiv 76/308/EØF, således at medlemsstaternes finansielle interesser og det indre markeds neutralitet bedre kan beskyttes.«

29. I direktivets artikel 1, stk. 1 og stk. 2, anføres dernæst ændringerne i direktiv 77/799, således at dette udvides til også at omfatte afgifter på forsikringspræmier.

30. Desuden foretages der i stk. 3 en redaktionel ændring vedrørende hemmeligholdelsesbestemmelserne i direktiv 77/799, hvortil der føjes et nyt afsnit.

31. Artikel 1, stk. 3, andet afsnit, lyder således:

»Endvidere kan medlemsstater beslutte, at oplysningerne anvendes ved ansættelse af andre skatter, toldafgifter og afgifter, der er omfattet af artikel 2 i direktiv 76/308/EØF«.

D – *Indholdet i direktiv 77/799*

32. Direktiv 77/799, som blev udvidet ved direktiv 2003/93, regulerer på tilsvarende vis som den anfægtede forordning samarbejdet mellem medlemsstaterne på området direkte skatter og nogle enkelte indirekte skatter. De relevante bestemmelser i direktiv 77/799 lyder således:

»Artikel 2

Udveksling af oplysninger efter anmodning

1. En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger vedrørende enkeltsager.

[...]

Artikel 3

Automatisk udveksling af oplysninger

Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler uden forudgående anmodning regelmæssigt de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger for så vidt angår grupper af tilfælde, som de fastsætter i overensstemmelse med den i artikel 9 omhandlede konsultationsprocedure.

Artikel 4

Uopfordret udveksling af oplysninger

1. Hver enkelt medlemsstats kompetente myndighed meddeler, uden forudgående anmodning, de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger, som den har kendskab til, til den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat, som berøres heraf, i følgende tilfælde:

[...]

2. Medlemsstaternes kompetente myndigheder kan i henhold til den i artikel 9 fastsatte konsultationsprocedure udvide den i stk. 1 fastsatte udveksling af oplysninger til andre end de deri omhandlede tilfælde.

[...]

Artikel 6

Samarbejde med repræsentanter fra den stat, som oplysningerne er bestemt for

Ved anvendelse af foranstående bestemmelser kan den kompetente myndighed i den medlemsstat, der afgiver oplysningerne, og den kompetente myndighed i den stat, som oplysningerne er bestemt for, i henhold til den i artikel 9 omhandlede konsultationsprocedure aftale at give tilladelse til, at repræsentanter for skattemyndighederne i sidstnævnte stat opholder sig i den anden stat. Gennemførelsesbestemmelserne til denne bestemmelse fastlægges i overensstemmelse med samme procedure.

[...]

Artikel 8

Begrænsninger i udvekslingen af oplysninger

1. Dette direktiv forpligter ikke til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt den stat, der skal afgive oplysningerne, i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål.

2. Videregivelse af oplysninger kan nægtes, såfremt en sådan meddelelse vil indebære udbredelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed eller en kommerciel fremstillingsmetode eller en oplysning, hvis udbredelse ville stride mod almene interesser.

3. En medlemsstats kompetente myndighed kan afslå at videregive oplysninger, når den stat, oplysningerne er bestemt for, af retlige eller faktiske grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed.

[...]«

III – Retsforhandlingerne og parternes påstande

33. Ved stævning af 18. december 2003 indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. december 2003 har Kommissionen anlagt sag til prøvelse af forordning nr. 1798/2003 og direktiv 2003/93. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

1) Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 og Rådets direktiv

2003/93/EF af 7. oktober 2003 om ændring af direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter annulleres.

2) Det fastslås, at de retlige virkninger af disse retsakter betragtes som bestående, indtil lovgivning, der er vedtaget på korrekt retligt grundlag, træder i kraft.

3) Rådet for Den Europæiske Union tilpligtes at betale sagens omkostninger.

34. Rådet har nedlagt følgende påstande:

1) Frifindelse.

2) Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

3) Subsidiært og for det tilfælde, at retsakterne ophæves, at de retlige virkninger af disse retsakter betragtes som bestående indtil lovgivning, der er vedtaget på korrekt retligt grundlag, træder i kraft.

35. Ved kendelse af 8. juni 2004 har Domstolens præsident givet Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, Den Portugisiske Republik samt Irland tilladelse til at intervenere i sagen til støtte for Rådets påstande.

36. Alle parter har afgivet indlæg under de skriftlige forhandlinger. Der har ikke været mundtlig forhandling i sagen.

IV – Parternes argumenter

37. Kommissionen har anført, at der i denne sag er tale om foranstaltninger, der har til formål at udføre det indre marked, hvorfor de skal vedtages med hjemmel i artikel 95, stk. 1, EF. Kommissionen mener, at den omstændighed, at foranstaltningen placeres i en fiskal kontekst, ikke automatisk medfører, at der er tale om en fiskal bestemmelse, og navnlig mener den, at bestemmelserne vedrørende samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder ikke udgør fiskale bestemmelser som omhandlet i artikel 95, stk. 2, EF og heller ikke udgør bestemmelser om indirekte skatter som omhandlet i artikel 93 EF.

38. Kommissionen er ganske vist bevidst om, at medlemsstaterne ved vedtagelsen af artikel 95 EF har undtaget særligt følsomme områder fra anvendelsesområdet for flertalsafgørelser, herunder navnlig de fiskale bestemmelser, men er dog af den opfattelse, at denne undtagelsesbestemmelse skal fortolkes snævert og kun finder anvendelse i tilfælde, hvor det er nødvendigt at beskytte medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område. Ved »fiskale bestemmelser« forstår Kommissionen derfor bestemmelser vedrørende den skattepligtige personkreds, de skattepligtige handlinger, beskatningsgrundlaget, skattesatserne, taksterne og undtagelser samt de nærmere bestemmelser for opkrævning og inddrivelse af disse beløb, dvs. alle de faktorer, der har indflydelse på skatteindtægten. Bestemmelserne om gensidig bistand berører imidlertid ikke dette område og krænker ikke medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område. Bestemmelserne har udelukkende til formål at gøre det lettere for den enkelte medlemsstat at inddrive skatter og påvirker således ikke medlemsstaternes skattesystemer.

39. Rådet har derimod anført, at foranstaltningerne har til formål at bekæmpe skatteunddragelse og sikre en korrekt inddrivelse af skatter i de nationale budgetters interesse samt et funktionsdygtigt indre marked. Ved at harmonisere bestemmelserne om udveksling af oplysninger har begge de anfægtede retsakter direkte indvirkning på skatteydernes rettigheder og skatteforvaltningernes forpligtelser, på inddrivelsen af skatterne og dermed også på

skatteindtægterne. Foranstaltningerne tjener således også fiskale formål. Bestemmelser, som både forfølger fiskale formål og formål, der tjener det indre marked, skal således vedtages med hjemmel i artikel 93 EF og 94 EF.

40. Rådet har navnlig henvist til, at artikel 93 EF udgør en særbestemmelse i forhold til artikel 95 EF, og at artikel 95 EF ikke ændrer anvendelsesområdet for artikel 93 EF. Begge bestemmelser blev indført ved den europæiske fælles akt med denne ordlyd og giver ikke anledning til at konkludere, at bestemmelser vedrørende indirekte skatter, som ikke krænker det af Kommissionen beskrevne centrale område vedrørende medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område, ikke er omfattet af artikel 93 EF. Derfor påvirker fortolkningen af artikel 95, stk. 2, EF heller ikke anvendelsesområdet for artikel 93 EF, som uafhængigt af indvirkningerne på medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område har forrang på området indirekte skatter. Endvidere er det ikke hensigtsmæssigt at give begrebet »fiskale bestemmelser« en anden betydning på området indirekte skatter. Rækkevidden af medlemsstaternes beføjelser til at udveksle oplysninger ud over landegrænserne har desuden absolut indvirkning på medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område, selv om man lægger den af Kommissionen anlagte snævre definition til grund for suveræniteten på det fiskale område.

41. Den britiske regering har med hensyn til forordning nr. 1798/2003 anført, at bekæmpelsen af skatteunddragelse ved hjælp af fastsættelse og inddrivelse af merværdiafgift inden for Fællesskabet øger skatteforvaltningernes effektivitet og dermed får praktiske indvirkninger på de faktiske skatteindtægter. De omtvistede retsakter udgør derfor et vigtigt element for skattesystemets funktionsdygtighed og påvirker de skattepligtiges retsstilling. Forordningens (13) artikel 30 pålægger desuden også de skattepligtige en direkte forpligtelse og harmoniserer således de nationale lovgivninger inden for området indirekte skatter jf. artikel 93 EF.

42. Hvad angår direktiv 2003/93 har den britiske regering anført, at dets formål og indhold kun kan ses i sammenhæng med direktiv 77/799, hvis anvendelsesområde udvides af det omtvistede direktiv til også at omfatte forsikringspræmier. Skatteforvaltningens effektivitet er også her en væsentlig faktor for den faktiske skatteindtægt og dermed uadskillelig fra medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område. Direktivet harmoniserer således den nationale lovgivning med hensyn til direkte og indirekte skatter og omfattes derfor af rammerne for artikel 93 EF og 94 EF.

43. Den portugisiske regering har anført, at artikel 41, stk. 5, i forordning nr. 1798/2003 muliggør en begrænsning af de rettigheder, der følger af databeskyttelsesdirektiv 95/46/EF (14), og at artikel 1, stk. 3, i direktiv 2003/93 medfører en ændring af artikel 7, stk. 1, i direktiv 77/799, hvilket direkte vedrører de skattepligtiges rettigheder. Eftersom disse bestemmelser fastsætter skatteydernes rettigheder, er der tale om »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 93 EF og artikel 95, stk. 2, EF.

44. Den irske regering mener, at artikel 93 EF udgør det korrekte hjemmelsgrundlag for alle retsakter vedrørende indirekte skatter. Endvidere har regeringen anført, at ordlyden i artikel 95 ikke giver anledning til at fortolke begrebet »fiskale bestemmelser« i stk. 2 snævert, navnlig da dette i så fald også burde gælde for »bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer« og »bestemmelser vedrørende ansattes rettigheder og interesser«. Imidlertid er der ikke noget til støtte herfor i bestemmelsen. I henhold til bestemmelsens indhold opstiller forordningen detaljerede regler for harmoniseringen af bestemmelserne om merværdiafgift. Også direktivet indeholder fiskale bestemmelser om skatter. Begge retsakter er derfor vedtaget på det korrekte hjemmelsgrundlag.

V – Stillingtagen

45. Kommissionen har i denne sag gjort gældende, at de anfægtede retsakter er blevet vedtaget

på et fejlagtigt retligt grundlag, hvorved der foreligger en tilsidesættelse af EF-traktaten jf. artikel 230, stk. 2, EF.

A – Kriterier for valget af retligt grundlag

46. Ifølge fast retspraksis skal valget af hjemmel for en fællesskabsretsakt ske på grundlag af objektive forhold, som gør det muligt at foretage en domstolskontrol, herunder navnlig retsaktens formål og indhold (15).

47. Parterne er enige om, at forordning nr. 1798/2003 og direktiv 2003/93 er nødvendige for det indre markeds funktionsdygtighed.

48. Den anfægtede forordning regulerer samarbejdet mellem medlemsstaternes forvaltninger på den ene side og mellem medlemsstaternes forvaltninger og Kommissionen på den anden side inden for området merværdiafgift. Formålet med forordningen er i henhold til betragtningerne hertil at bekæmpe svig og skatteunddragelse, eftersom dette fører til budgettab og forvriddninger af princippet om skattemæssig retfærdighed og kan bevirke fordrejninger i kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene. Det berører således det indre markeds funktion (16).

49. Det anfægtede direktiv udvider bestemmelserne om samarbejdet mellem medlemsstaternes myndigheder inden for området direkte skatter og visse forbrugerskatter (17) til også at omfatte skatter på forsikringspræmier og indeholder desuden en ændring i den databeskyttelse, der skal overholdes inden for rammerne af dette samarbejde. Retsaktens erklærede formål er en bedre beskyttelse af medlemsstaternes finansielle interesser og det indre markeds neutralitet (18).

50. Den stigende integrering af medlemsstaternes samfundsøkonomier ledsages af afskaffelsen af bureaukratiske hindringer for den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser inden for det fælles marked. Råder skatteforvaltningerne ikke over tilstrækkelige informationer i forbindelse med grænseoverskridende forhold, stiger risikoen for skatteunddragelse. Bekæmpelsen af denne risiko tjener medlemsstaternes og Fællesskabets interesse i at undgå illoyal konkurrence og sikre de finansielle grundlag og dermed også opretholdelsen af den opnåede integration. Retsakter, der vedtages med det formål at fjerne problemer som følge af udøvelsen af de grundlæggende frihedsrettigheder kan derfor også bidrage til det indre markeds funktion (19). Der hersker derfor ikke tvivl om, at begge de anfægtede retsakter fremmer dette erklærede formål indholdsmæssigt objektivt.

51. Retsakter, der har til formål at gennemføre det indre marked, kan i henhold til artikel 95 EF efter høring af Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg vedtages af Rådet med kvalificeret flertal i medfør af den fælles beslutningsprocedure, som er fastsat i artikel 251 EF. Hvis disse retsakter imidlertid samtidig udgør bestemmelser om indirekte skatter, er det derimod den særlige bestemmelse i artikel 93 EF, der udgør det korrekte hjemmelsgrundlag, hvilket indebærer, at Rådet skal træffe afgørelse med enstemmighed efter høring af Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg. Dette fremgår allerede af ordlyden af artikel 95, stk. 1, EF, ifølge hvilken bestemmelsen kun er anvendelig for så vidt intet andet er bestemt i EF-traktaten. Når der i traktaten forefindes en mere specifik bestemmelse, som kan danne hjemmel for den omhandlede retsakt, skal retsakten have hjemmel i denne bestemmelse. Dette gælder, som Domstolen har fastslået, navnlig for artikel 93 EF, der angår harmoniseringen af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter (20).

52. Eftersom artikel 95, stk. 2, EF desuden undtager fiskale bestemmelser fra anvendelsesområdet for artikel 95, stk. 1, EF, kan harmoniseringen heraf generelt ikke gennemføres med hjemmel i denne artikel. For så vidt der er tale om bestemmelser vedrørende direkte skatter, udgør artikel 94 EF det korrekte hjemmelsgrundlag i forbindelse med

harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivninger om oprettelsen af det fælles marked. Også denne artikel foreskriver, at Rådet træffer afgørelse med enstemmighed efter høring af Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg.

53. Som følge af disse forskellige procedurer kan retsgrundlaget i artikel 93 EF og 94 EF på den ene side og retsgrundlaget i artikel 95 EF på den anden side ikke anvendes kumulativt (21).

54. Det er således afgørende for valget af retsgrundlag, om de anfægtede retsakter udgør »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 93 EF og artikel 95, stk. 2, EF.

55. EF-traktaten indeholder ikke nogen mere præcise oplysninger om rækkevidden af dette begreb. Imidlertid har fortolkningen af disse bestemmelser for nylig været genstand for en sag ved Domstolen.

56. Som Domstolen har fastslået i sin dom af 29. april 2004 med hensyn til artikel 95, stk. 2, EF, omfatter begrebet »fiskale bestemmelser« på grund af dets generelle karakter ikke blot hele det fiskale område, uden at der skal sondres mellem de forskellige typer af skatter og afgifter, men omfatter ligeledes alle aspekter af dette område, hvad enten det angår de materielle eller de processuelle regler (22).

57. Den omstændighed, at begrebet også omfatter processuelle spørgsmål, udledte Domstolen dels af, at visse medlemsstater også anser bestemmelser om inddrivelse af direkte og indirekte skatter som »fiskale bestemmelser«, og dels af, at der i henhold til Domstolens praksis vedrørende artikel 90 EF ved vurderingen af, om en afgiftsordning er diskriminerende, ikke blot skal tages hensyn til afgiftssatserne, men også til reglerne om beskatningsgrundlaget og opkrævningen af de forskellige afgifter, for at vurdere de faktiske virkninger af en afgift (23). Reglerne for, hvorledes de forskellige former for skatter skal inddrives, kan således ikke adskilles fra det skatte- eller afgiftssystem, som de er en del af. Domstolen fastslog endvidere, at begrebet »fiskale bestemmelser« i artikel 95, stk. 2, EF skal fortolkes således, at det ikke kun dækker bestemmelserne vedrørende den skattepligtige personkreds, de skattepligtige handlinger, beskatningsgrundlaget, satserne og undtagelserne fra de direkte og indirekte skatter, men ligeledes omfatter reglerne vedrørende de nærmere bestemmelser for inddrivelsen af disse skatter (24).

58. Domstolen har i sin praksis hidtil ikke konkretiseret nærmere, hvorvidt processuelle regler stadig eller kun i visse tilfælde udgør »fiskale bestemmelser« som omhandlet i artikel 93 EF og artikel 95, stk. 2, EF.

59. Det er således ikke muligt ved hjælp af Domstolens hidtidige praksis at foretage en entydig klassificering af de i denne sag omtvistede bestemmelser. Der er i denne sag utvivlsomt hverken tale om bestemmelser vedrørende den skattepligtige personkreds, de skattepligtige handlinger, beskatningsgrundlaget eller satserne og undtagelserne fra de direkte og indirekte skatter. Udvekslingen af oplysninger vedrører heller ikke umiddelbart inddrivelsen af skatter. Derimod er der uden tvivl tale om bestemmelser, der vedrører proceduren i skattesager, som har indvirkning på fastsættelsen og inddrivelsen af skatterne, idet de bidrager til at opnå de nødvendige oplysninger.

60. Der må således fastsættes et kriterium for, hvornår sådanne processuelle regler skal anses for »fiskale bestemmelser« i henhold til EF-traktaten.

61. Rådet og den britiske regering har med hensyn til de her anfægtede retsakter anført, at en mere effektiv skatteforvaltning kan administrere skattelovgivningen mere konsekvent og dermed opnå større skatteindtægter. Bestemmelser om myndighedernes udveksling af oplysninger har

således også en indvirkning på skatteindtægterne. Dette argument kan imidlertid ikke i almindelighed være afgørende for at kvalificere en foranstaltning som en »fiskal bestemmelse«. Man kan øge skatteforvaltningernes effektivitet ved hjælp af mange forskellige former for bestemmelser, f.eks. vedrørende arbejdstiden, uden at disse samtidig skal anses for at være »fiskale bestemmelser«.

62. Kriteriet for, hvornår sådanne bestemmelser skal betragtes som »fiskale bestemmelser«, må derimod være eksistensen af en specifik forbindelse mellem de processuelle regler og forbindelse til skatterettens materielle indhold. Således er der f.eks. en specifik forbindelse mellem de materielretlige bestemmelser om skatter og bestemmelserne om eksekution af skatter, da muligheden for tvangsinddrivning udgør en helt afgørende faktor for den faktiske indbetaling af skatterne og dermed skattevæsenets indtægter. Domstolen har således også som begrundelse for denne fortolkning af bestemmelsen anført, at de nærmere bestemmelser for inddrivelsen af skatter, uanset deres art, ikke kan adskilles fra den skatte- eller afgiftsordning, som de er knyttet til (25).

63. Med hensyn til de anfægtede retsakter er der to aspekter, der i sidste ende er udslagsgivende for bedømmelsen af denne sammenhæng: Skatteforvaltningernes øgede gennemsigtighed, som på EU-niveau behandles som særlig følsomt, og muligheden for at udveksle visse skatteoplysninger med andre medlemsstaters skattemyndigheder vedrører på den ene side, for den medlemsstat, som leverer oplysningerne, selve kernen i den skatemæssige suverænitet i procesretlig henseende. Muligheden for at få oplysninger om den skattepligtige personkreds og de skattepligtige transaktioner gør det på den anden side muligt for den medlemsstat, der modtager oplysningerne, at foretage en korrekt skatteansættelse og er dermed en direkte forudsætning for inddrivelsen af skatter i denne medlemsstat. Dette skal efterfølgende behandles nærmere på baggrund af de enkelte bestemmelser.

B – *Bestemmelserne i forordning nr. 1798/2003*

64. Forordning nr. 1798/2003 indeholder visse elementer, som åbner nye muligheder for medlemsstaternes samarbejde på skatteområdet, og som delvist strækker sig længere end det hidtidige samarbejde.

65. Ifølge forordningens artikel 5 er medlemsstaternes skattemyndigheder forpligtet til på anmodning af en bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat at meddele denne de ønskede skatteoplysninger. Den bistandssøgte medlemsstat kan kun afslå at videregive disse oplysninger, såfremt der foreligger en af de i artikel 40 nævnte grunde, nemlig når lovgivningen eller den administrative praksis i den medlemsstat, som skal levere oplysningerne, ikke tillader medlemsstaten at foretage sådanne undersøgelser eller at indsamle eller anvende sådanne oplysninger til den pågældende medlemsstats eget brug (artikel 40, stk. 2), når den stat, oplysningerne er bestemt for, af retlige grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed (artikel 40, stk. 3), og når videregivelse af oplysninger vil føre til offentliggørelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed, en fremstillingsmetode eller en oplysning, hvis offentliggørelse vil stride mod almene interesser (artikel 40, stk. 4).

66. Som følge af denne forpligtelse skal medlemsstaterne til myndigheder i andre medlemsstater videregive diverse oplysninger, der kan bidrage til direkte afklaring af skatemæssige forhold. Oplysningerne har til formål at danne grundlag for beskatningen i den bistandssøgende medlemsstat.

67. Et andet aspekt er, som indledningsvist nævnt, den omstændighed, at der her er tale om oplysninger, der i nogle medlemsstater er særligt beskyttede, og som er omfattet af særlige bestemmelser om hemmeligholdelse af skatteoplysninger. De videregivne oplysninger er ganske

vist også i modtagermedlemsstaten omfattet af bestemmelserne om hemmeligholdelse og af den i denne medlemsstat gældende beskyttelse for sådanne oplysninger. Alligevel udvider forordningen kredsen af adgangsberettigede og griber dermed tydeligt ind i de nationale lovgivninger vedrørende behandlingen af skatteoplysninger.

68. Foruden udvekslingen af oplysninger på anmodning giver forordningen desuden i artikel 17 mulighed for, at medlemsstaterne foretager en automatisk eller struktureret automatisk udveksling af oplysninger. I henhold til forordningens artikel 18 er det imidlertid medlemsstaterne selv, der træffer afgørelse om, i hvilket omfang de ønsker at deltage i denne udveksling. Den omstændighed, at medlemsstaterne herved indrømmes valgmuligheder, ændrer imidlertid ikke noget ved bestemmelsens genstand, nemlig udvekslingen af skatteoplysninger. I det omfang en medlemsstat tilslutter sig systemet, rører den nemlig de oplysninger fra skatteforvaltningen, som den anden medlemsstat har brug for med henblik på beskatning. Forskellen fra den i artikel 5 fastsatte oplysningsprocedure består udelukkende i, at oplysningerne inden for rammerne af dataudvekslingssystemet efter artikel 17 videregives automatisk, også uden en forudgående konkret anmodning.

69. Forordningens artikel 22 forpligter medlemsstaterne til at have og vedligeholde en elektronisk database til lagring af de oplysninger, der indsamles til brug for inddrivelse af merværdiafgift. En sådan database er ganske vist på den ene side en forudsætning for udvekslingen af oplysninger ad elektronisk vej i overensstemmelse med forordningens artikel 23, og på den anden side udgør artikel 22 samtidig en strukturel anvisning til de nationale skatteforvaltninger, hvis rækkevidde går ud over det blotte forvaltningssamarbejde.

70. Derudover gør den i artikel 23 fastlagte direkte adgang til oplysninger fra den elektroniske database det også muligt at overføre oplysninger, der kan være af væsentlig betydning som grundlag for beskatningen. Således skal det af den bistandssøgte medlemsstat tildelte momsregistreringsnummer og den samlede værdi af alle de varer, der er leveret inden for Fællesskabet til de pågældende personer, være direkte elektronisk tilgængelige, eller i det mindste overføres straks og automatisk. I henhold til de i forordningens artikel 24 nævnte betingelser er der desuden visse andre oplysninger, som også skal være direkte elektronisk tilgængelige, eller som skal overføres straks og automatisk ad elektronisk vej. Dette suppleres af forordningens artikel 27, der angiver de oplysninger, som skal lagres og overføres til andre myndigheder, herunder navnlig navn og adresse på den person, som har fået momsregistreringsnummeret tildelt.

71. Ud over udveksling af sådanne oplysninger, der kan danne grundlag for beskatning, og de dermed forbundne indvirkninger på skattehemmeligheden i medlemsstaterne, gør forordningen endnu et graverende indhug i de nationale skatteforvaltningers autonomi.

72. I henhold til forordningens artikel 11 kan embedsmænd fra den bistandssøgende myndighed efter aftale med den bistandssøgte myndighed nemlig være til stede i de kontorer, hvor de administrative myndigheder i den medlemsstat, hvor den bistandssøgte myndighed er hjemmehørende, udøver deres virksomhed (artikel 11, stk. 1). Embedsmændene kan ligeledes være til stede under de administrative undersøgelser (artikel 11, stk. 2).

73. Den omstændighed, at skattemyndighederne tillader en sådan indsigt, udgør en betydelig ændring i samarbejdet på skatteområdet. Direktiv 77/799 havde ganske vist allerede gjort det muligt for medlemsstaterne at indgå aftaler, der tillader embedsmænd fra den bistandssøgende stat at være til stede i den bistandssøgte stat. Som Kommissionen imidlertid har anført i sit forslag til forordning om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter var dette ikke muligt i henhold til hovedparten af de nationale lovgivninger. I praksis er tilstedeværelsen af udenlandske embedsmænd ved undersøgelser hovedsageligt kun tilladt med samtykke fra den skattepligtige (26). Visse medlemsstater forbyder

endda udtrykkeligt embedsmænd fra andre medlemsstater at deltage i undersøgelser, der finder sted på deres område, under henvisning til de dermed forbundne retlige problemer (27). Dette viser tydeligt, at muligheden for at få adgang til skattemyndighedernes oplysninger i andre medlemsstater udgør et betydeligt indgreb i de nationale skatteforvaltningers organisation.

74. Dette skal ligeledes tages i betragtning ved klassificeringen af den anfægtede forordning som »fiskale bestemmelser«. Domstolen har i sag C-338/01 udtrykkeligt understreget, at bestemmelserne vedrørende de nærmere regler for betaling og inddrivelse af skatter i visse medlemsstater betragtes som »fiskale bestemmelser« (28). En sådan hensyntagen til praksis yder retfærdighed til medlemsstaternes rolle som traktatens vogter. Hvis medlemsstaternes lovgivninger foreskriver særlige procedurer for skattesager og særlige hemmeligholdelsesbestemmelser for skatteregler, og betragter sådanne som »fiskale bestemmelser«, kan dette tyde på, at processuelle fællesskabsbestemmelser, der indebærer grundlæggende ændringer inden for dette område, også skal betragtes som »fiskale bestemmelser« i henhold til EF-traktaten.

75. Videregivelsen af oplysninger og åbenheden hos skattemyndighederne udgør imidlertid kun den ene side af medaljen hvad angår den bistandsansøgte medlemsstat. Ud fra synspunktet om bestemmelsens formål er den anden side mere betydningsfuld, nemlig den, at de inden for rammerne af dette samarbejde udvekslede oplysninger kan danne grundlag for beskatning i de medlemsstater, som modtager disse oplysninger. Forordningen skal netop gøre det muligt at foretage en korrekt skatteansættelse og give skatteforvaltningerne de nødvendige oplysninger hertil.

76. Heraf fremgår tydeligt, at de i forordning nr. 1798/2003 fastsatte processuelle regler ikke kun i en generel henseende vedrører det grænseoverskridende samarbejde, men derimod også er knyttet til de materielle skattebestemmelser og ikke kan adskilles fra skattesystemet.

77. Jeg skal supplerende påpege, at forordningen i artikel 29 og 30 gentager den i artikel 26c, del B, i sjette momsdirektiv foreskrevne forpligtelse for ikke-etablerede afgiftspligtige personer, som præsterer elektroniske tjenesteydelser for ikke-afgiftspligtige personer, til at fremsende visse oplysninger, herunder navnlig kvartalsafgiftsangivelsen, ad elektronisk vej. I tilknytning hertil fastsættes proceduren for de tekniske detaljer og for fremsendelsen af oplysninger til de øvrige medlemsstater. Forordningens indhold vedrører således umiddelbart handlinger, der er bestemmende for selve beskatningen. Det kan herved ikke tillægges betydning, at indholdet allerede delvist er reguleret i sjette momsdirektiv, eftersom hjemmelsgrundlaget for en retsakt principielt er uafhængigt af parallelle bestemmelser. Desuden tillægger forordningen bestemmelserne en ny retlig status i forhold til direktivet, da det har direkte virkning og således pålægger den enkelte forpligtelser uafhængigt af nationale gennemførelsesbestemmelser.

78. Forordning nr. 1798/2003 indeholder således bestemmelser om indirekte skatter som omhandlet i artikel 93 EF.

79. Ud over at direktiv 2003/93 udvider anvendelsesområdet for direktiv 77/799 til også at omfatte skatter på forsikringspræmier, indebærer direktivet en mindre ændring af dette direktivs regler om hemmeligholdelse: Artikel 1, stk. 3, i det anfægtede direktiv indeholder en ny ordlyd af artikel 7, stk. 1, i direktiv 77/799. I henhold til denne ordlyd kan medlemsstaterne ligeledes anvende de modtagne oplysninger til at fastsætte andre skatter, toldafgifter samt afgifter, der er omfattet af artikel 2 i direktivet om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med de foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsimportafgifter og told (29).

80. Eftersom hovedindholdet i det anfægtede direktiv består i at erklære bestemmelserne i direktiv 77/799 for anvendelige på skatter på forsikringspræmier, finder jeg det nødvendigt at undersøge bestemmelserne i direktiv 77/799 for at kunne fastslå det korrekte hjemmelsgrundlag.

81. Ganske vist blev direktiv 77/799 på daværende tidspunkt ikke anfægtet. Fristerne herfor er også for længst udløbet. I og med at direktiv 2003/93 udvider anvendelsesområdet for direktiv 77/799, udgør sidstnævnte imidlertid en retsakt, der kan anfægtes separat og hvis lovlighed afhænger af indholdet i alle de bestemmelser, hvis anvendelsesområde er blevet udvidet.

82. Ifølge artikel 1 i direktiv 77/799 udveksler medlemsstaterne, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt skatteansættelse. Artikel 2 i direktiv 77/799 beskriver i denne forbindelse proceduren for udveksling af oplysninger efter anmodning. Artikel 3 foreskriver proceduren for automatisk udveksling af de i artikel 1, stk. 1 nævnte oplysninger, og artikel 4 fastlægger proceduren for uopfordret udveksling af oplysninger i de deri nævnte tilfælde.

83. I lighed med forordningen indeholder direktivet en forpligtelse til at udlevere oplysninger. Det er således kun muligt at afslå en anmodning om bistand, såfremt der foreligger en af de i artikel 8 i direktiv 77/799 nævnte grunde, nemlig såfremt den stat, der skal afgive oplysningerne, i henhold til egen lovgivning eller administrative praksis er forhindret i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål (artikel 8, stk. 1), såfremt en sådan meddelelse vil indebære udbredelse af en erhvervsmæssig, industriel eller faglig hemmelighed eller en kommerciel fremstillingsmetode eller en oplysning, hvis udbredelse ville stride mod almene interesser (artikel 8, stk. 2) eller når den stat, oplysningerne er bestemt for, af retlige eller faktiske grunde ikke er i stand til at stille tilsvarende oplysninger til rådighed (artikel 8, stk. 3).

84. Direktivet har herved et indhold, som er parallelt med indholdet i forordning nr. 1798/2003. Der foreskrives altså en forpligtelse til at udveksle oplysninger, der kan danne grundlag for beskatning.

85. Bestemmelserne i direktiv 77/799 rækker imidlertid på enkelte punkter ikke så vidt som den tidligere beskrevne forordning, og navnlig er tilstedeværelsen af embedsmænd fra den bistandssøgende medlemsstat underlagt medlemsstaternes skønsmæssige beføjelser (artikel 6). Inden for området udveksling af oplysninger fastsætter direktivet alligevel, ligesom forordning nr. 1798/2003, dels regler vedrørende udleveringen af skatteoplysninger, dels grundlaget for en korrekt skatteansættelse.

86. Det anfægtede direktiv 2003/93 overfører disse regler til skatter på forsikringspræmier. Ligesom i forordning nr. 1798/2003 hænger indholdet i det anfægtede direktiv derfor så tæt sammen med fastsættelsen af skatter, at det er specifikt forbundet med den materielle skatteret og som følge heraf ligeledes indeholder bestemmelser om indirekte skatter.

D – Konklusion

87. Begge de anfægtede retsakter indeholder »fiskale bestemmelser«. Eftersom forordning nr. 1798/2003 vedrører merværdiafgift, er den med rette udstedt med hjemmel i artikel 93 EF. Direktiv 2003/93 vedrører skatter på forsikringspræmier, hvorfor det korrekte hjemmelsgrundlag er artikel 93 EF. Da direktivet desuden ændrer hele direktiv 77/799, hvilket således også vedrører de i direktiv 77/799 nævnte direkte skatter, er det samtidig muligt at anvende artikel 94 EF som hjemmelsgrundlag. Retsakterne er dermed udstedt på det korrekte hjemmelsgrundlag.

88. Rådet for Den Europæiske Union frifindes derfor.

VI – Sagens omkostninger

89. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Rådet har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da Kommissionen har tabt sagen, bør den betale sagens omkostninger. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer de intervenierende medlemsstater deres egne omkostninger.

VII – Forslag til afgørelse

90. På baggrund af det anførte foreslår jeg derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:

- »1) Rådet for Den Europæiske Union frifindes.
- 2) Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 3) Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, Den Portugisiske Republik samt Irland bærer deres egne omkostninger.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EFT L 264, s. 1.

3 – EFT L 264, s. 23.

4 – Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, EFT L 336, s. 15.

5 – Rådets direktiv 79/1070/EØF af 6.12.1979 om ændring af direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, EFT L 331, s. 8.

6 – Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, EFT L 76, s. 1.

7 – Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27.1.1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms), EFT L 24, s. 1.

8 – Kommissionen havde ligeledes støttet forslaget til denne forordning på artikel 100A i EF-traktaten (efter ændring nu artikel 95 EF), men anfægtede ikke, at Rådet ændrede retsgrundlaget.

9 – Rådets forordning (EF) nr. 792/2002 af 7.5.2002 om midlertidig ændring med hensyn til yderligere foranstaltninger vedrørende elektronisk handel af forordning (EØF) nr. 218/92 om

administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms), EFT L 128, s. 1. Såvel Kommissionen som Parlamentet anfægtede ved et annullationssøgsmål denne forordning, idet den ifølge deres opfattelse var blevet udstedt på et fejlagtigt hjemmelsgrundlag (sag C-272/02, Kommissionen mod Rådet, og sag C-273/02, Parlamentet mod Rådet). Begge sager blev hævet, efter at forordningen var blevet erstattet af den i denne sag relevante forordning nr. 1798/2003.

10 – Kom(2001) 294 endelig udg. 2001/0133 (COD), EFT C 270 E, s. 87.

11 – Kom(2001) 294 endelig udg. 2001/0134 (COD), EFT C 270 E, s. 96.

12 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

13 – Bestemmelsen fastsætter, at skatteangivelser i forbindelse med elektronisk leverede tjenesteydelser skal fremsendes i elektronisk form. For så vidt er indholdet identisk med bestemmelsen i artikel 26c, del B, stk. 5, første afsnit, i direktiv 77/388 (sjette momsdirektiv), jf. punkt 23 ovenfor.

14 – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF af 24.10.1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger, EFT L 281, s. 31.

15 – Jf. bl.a. dom af 11.6.1991, sag C-300/89, Kommissionen mod Rådet, »Titandioxid«, Sml. I, s. 2867, præmis 10, af 4.4.2000, sag C-269/97, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 2257, præmis 43, og af 11.9.2003, sag C-211/01, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 8913, præmis 38.

16 – Jf. første til tredje betragtning, citeret ovenfor under punkt. 8.

17 – Fastlagt i direktiv 77/799.

18 – Jf. tredje betragtning, citeret ovenfor under punkt 28.

19 – Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Alber af 9.9.2003, sag C-338/01, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 4829, punkt. 46 f.

20 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Rådet, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 60.

21 – Ibidem, præmis 58.

22 – Ibidem, præmis 63.

23 – Ibidem, præmis 64 og 65.

24 – Ibidem, præmis 67.

25 – Ibidem, præmis 66.

26 – KOM(2001) 294 endelig udg. – 2001/0133 (COD), 2001/134 (COD), s. 9, punkt 4.2.5.

27 – Ibidem.

28 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Rådet, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 64.

29 – Rådets direktiv 76/308/EØF af 15.3.1976, EFT L 73, s. 18.