FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 7. september 1999 *

I — Sagernes genstand

1. Ved to særskilte søgsmål, indbragt henholdsvis den 12. februar 1998 (sag C-34/98) og den 7. maj 1998 (sag C-169/98), har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber (herefter »Kommissionen«) nedlagt påstand om, at Domstolen på grundlag af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) fastslår, at Den Franske Republik har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EF-traktatens artikel 48 og 52 (efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF) samt artikel 13 i forordning (EØF) nr. 1408/71 [1],

1) ved at opkræve et bidrag til dækning af underskuddet på de sociale sikringsordninger (contribution pour le remboursement de la dette sociale; herefter »CRDS«) af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater for arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, der er bosat i Frankrig, men som arbejder i en anden medlemsstat og ikke er omfattet af den franske socialsikringslovgivning

2) ved at opkræve et generelt socialsikringsbidrag (contribution sociale généralisée, herefter »CSG«) af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater for arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, der er bosat i Frankrig, men som følge af forordningen ikke er omfattet af den franske socialsikringslovgivning.

Kommissionen har i begge sager nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

2. Tvisterne har berøring med problematikken vedrørende den stigende skattemæssige finansiering af de sociale sikringsordninger. Finansieringen af den sociale beskyttelse repræsenterer betydelige beløb. De udgør således i størsteparten af medlemsstaterne mellem 20 og 30% af bruttonationalproduktet og hidrører for en stor del (om end i et fra stat til stat meget varierende forhold) dels fra obligatoriske

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971 II, s. 366, herefter »forordningen«), som ændret og ajourført ved Rådets forordning (EF) nr. 118/97 af 2.12.1996 (EFT 1997 L 28, s. 1). Efter konsolideringen er forordningen blevet ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1223/98 af 4.6.1998 (EFT L 168, s. 1), Rådets forordning (EF) nr. 1606/98 af 29.6.1998 (EFT L 209, s. 1) og Rådets forordning (EF) nr. 307/99 af 8.2.1999 (EFT L 38, s. 1).

bidrag, som opkræves af erhvervsindtægter, dels fra skatteprovenuet [2]. Ifølge de perspektiver, som fremkom i forlængelse af en debat, der begyndte i 1970'erne, er der flere grunde til den stigende anvendelse af skatteprovenuet (dvs. provenuet af den almindelige direkte skat og af direkte skatter, som har et bestemt formål, samt provenuet af indirekte skatter). Dels skal stigningen i udgifterne til social beskyttelse finansieres (stigningen forklares med befolkningens stadigt højere alder i forbindelse med forkortelsen af arbejdslivet og forhøjelsen af pensionsydelserne) [3], dels er der behov for at gøre finansieringsmåderne mere retfærdige. De to ordninger, som de foreliggende sager drejer sig om, har, som det vil fremgå, til formål at bidrage til at løse denne problematik. Jeg udtalte indledningsvis, at de to sager, som her behandles, »har berøring med«, at de sociale sikringsordninger i stigende grad finansieres over skatterne. Det kræver en præcisering. Sagernes parter er enige om, at det står medlemsstaterne frit for at lade finansieringen ske ved foranstaltninger af »skattemæssig« art, der berører samtlige skattepligtige. Sagernes genstand omfatter ikke »beskatningsfriheden« i almindelighed; den vedrører den kun, *i det omfang* bidragene opkræves af indtægter oppebåret af en veldefineret kategori af skattepligtige, nemlig vandrende arbejdstagere, som er bosat i en medlemsstat, og som, fordi de udøver eller har udøvet en af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder til at bevæge sig, er eller har været undergivet lovgivningen (om social sikring) i mere end én medlemsstat.

II — Relevante fællesskabsbestemmelser

3. Traktatens artikel 48 og 52 sikrer arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende ret til fri bevægelighed. Rådet anvendte ligeledes EF-traktatens artikel 51 (efter ændring nu artikel 42 EF) som retsgrundlag for vedtagelsen af forordningen [4], der har til formål at gennemføre en vidtgående koordinering af medlemsstaternes socialsikringslovgivninger og i så høj grad som muligt at fjerne de hindringer for arbejdstagernes og de selvstændige erhvervsdrivendes frie bevægelighed, som disse lovgivninger udgør [5].

Ifølge forordningens artikel 1 (»Definitioner«), litra j), »betyder udtrykket 'lovgiv-

2 — F.eks. repræsenterede skatteressourcer i forhold til samtlige elementer i finansieringen af den sociale beskyttelse i 1988 77,5% i Danmark, 18,2% i Frankrig, 25,2% i Tyskland, 14,6% i Nederlandene og 43,4% i Det Forenede Kongerige (jf. A. Euzeby: *Le financement de la protection sociale dans les pays de la CEE: problèmes et perspectives*. Materiale til konferencen »Quel avenir pour l'Europe sociale: 1992 et après?« i Bruxelles, 16.-17.11.1990. Ed. Ciaco, 1992, s. 133, tabel 3, navnlig s. 157).

3 — Udgifterne til sociale sikringsydelser er blandt de mest afgørende for, hvor stor forskel der i Fællesskabets medlemsstater er på de samlede offentlige udgifters »vægt« i forhold til bruttonationalproduktet (G. Sigillò Massara: »Il finanziamento della sicurezza sociale nella CEE: problemi e prospettive«, i *Il sistema previdenziale europeo* ved R. Pessi. CEDAM, Milano, 1993, navnlig s. 135 og s. 136 med gengivelsen af OECD's tal).

4 — I øvrigt er forordningen ligeledes vedtaget på grundlag af EF-traktatens artikel 235 (nu artikel 308 EF).

5 — Forordningen omfattede oprindelig kun arbejdstagere, men er senere blevet udvidet til også at omfatte selvstændige erhvervsdrivende, nemlig ved Rådets forordning (EØF) nr. 1390/81 af 12.5.1981 om udvidelse af forordning (EØF) nr. 1408/71 til også at omfatte selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer (EFT L 143, s. 1). Da EF-traktaten ikke foreskriver den særlige kompetence, som er en forudsætning for en sådan udvidelse, består retsgrundlaget for forordning nr. 1390/81 ud over EF-traktatens artikel 2 (efter ændring nu artikel 2 EF), 7 (ophævet ved Amsterdam-traktaten) og 51 også af dens artikel 235.

ning' i forhold til enhver medlemsstat bestående og fremtidige love, administrative forskrifter, vedtægtsmæssige bestemmelser og alle andre gennemførelsesregler vedrørende de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte sociale sikringsgrene eller sikringsordninger ...«.

I forordningens artikel 2, stk. 1 (»Personkreds«), foreskrives: »Denne forordning finder anvendelse på arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er eller har været omfattet af lovgivningen i en eller flere medlemsstater, og som er statsborgere i en af disse stater eller er statsløse eller flygtninge bosat på en medlemsstats område, samt på deres familiemedlemmer og efterladte.«

Det bestemmes i forordningens artikel 4, stk. 1 (»Sagligt anvendelsesområde«): »Denne forordning finder anvendelse på enhver lovgivning om sociale sikringsgrene, der vedrører:

a) ydelser i anledning af sygdom og moderskab

b) ydelser ved invaliditet, herunder ydelser, der tager sigte på at bevare eller forbedre erhvervsevnen

c) ydelser ved alderdom

d) ydelser til efterladte

e) ydelser i anledning af arbejdsulykker og erhvervssygdomme

f) ydelser ved dødsfald

g) ydelser ved arbejdsløshed

h) familieydelser.«

Ifølge artikel 4, stk. 2, finder forordningen »anvendelse på alle almindelige og særlige sociale sikringsordninger med eller uden bidragspligt ...«.

I forordningens artikel 13, stk. 1 (»Almindelige regler«), som er indeholdt i afsnit II, »Bestemmelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes«, fastslås: »de personer, der er omfattet af denne forordning, er alene undergivet lovgivningen i én medlemsstat ...«.

Endelig bestemmes det i artikel 13, stk. 2: »Med forbehold af artikel 14 til 17 [hvori der fastsættes regler for særlige tilfælde]:

a) er en person, der har lønnet beskæftigelse på en medlemsstats område, omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område, eller den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger ham, har sit hjemsted eller sin bopæl på en anden medlemsstats område

b) er en person, der har selvstændig beskæftigelse på en medlemsstats område, omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område.«

III — Omtvistet national lovgivning i sag C-34/98: CRDS

4. CRDS blev indført ved artikel 14-I i bekendtgørelse nr. 96-50 af 24. januar 1996 om dækning af underskuddet på de sociale sikringsordninger[6] (herefter »bekendtgørelse 96-50«). CRDS påhviler enhver fysisk person, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig[7]. Bidraget skal (i den udstrækning det er relevant for denne sag) betales af en række erhvervsindtægter (såsom løn) og indkomstsurrogater (såsom

6 — *Journal officiel de la République française* (herefter »JORF«) af 25.1.1996, s. 1226.

7 — Jf. artikel 14, stk. 1, i bekendtgørelse 96-50, hvori der henvises til artikel L 136-1 i code de la sécurité sociale (lov om social sikring); den nuværende artikel L 136-1 i code la sécurité sociale (tidligere artikel 127 i lov nr. 90-1168 om indførelse af CSG, jf. nedenfor, fodnote 20) blev ændret ved lov nr. 93-859 af 22.6.1993 om ændring af finansloven for 1993.
Som skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig anses personer, der opfylder betingelserne i artikel 4 B i code général des impôts, nemlig: »personer, der har hjemsted eller deres væsentligste opholdssted i Frankrig, personer, der udøver erhvervsmæssig beskæftigelse i Frankrig som arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende — medmindre de godtgør, at der er tale om en bibeskæftigelse — samt personer, hvis centrum for deres økonomiske virksomhed befinder sig i Frankrig«. Derimod skal arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke betale CRDS af erhvervsindtægter oppebåret i Frankrig, selv om de er undergivet den franske socialsikringslovgivning, ligesom de heller ikke skal betale CSG (jf. fodnote 21).

alderspension og arbejdsløshedsunderstøttelse)[8]. Ifølge artikel 15-III, nr. 1, i bekendtgørelse 96-50 skal der ligeledes betales CRDS af udenlandske erhvervsindtægter og indkomstsurrogater, som er skattepligtige i Frankrig, dog under forbehold af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. På de fortrykte selvangivelsesblanketter for fysiske personer er der en rubrik for »udenlandske« CRDS-pligtige indtægter[9]. Den Franske Republiks skattemyndigheder opgør, opkræver og kontrollerer CRDS af udenlandske indtægter efter de samme regler som dem, der gælder for indkomstbeskatningen, ligesom der gælder de samme garantier, begunstigelser og sanktioner[10]. CRDS, der er fastsat til 0,5% af den skattepligtige indkomst[11], opkræves af indtægter (indenlandske såvel som udenlandske) oppebåret i perioden fra den 1. februar 1996 til den 31. januar 2009[12].

5. Ifølge artikel 6-I i bekendtgørelse 96-50 overføres provenuet fra CRDS til Caisse d'amortissement de la dette sociale[13] (herefter »Cades«), som er et offentligt organ, der er undergivet tilsyn af såvel Økonomi- og Finansministeriet som Ministeriet for Social Sikring[14]. Ifølge artikel 2 i bekendtgørelse 96-50 består Cades' væsentligste opgave i at afvikle en gæld, som pr. 31. december 1995 er opgjort til 137 mia. FRF[15], og som Agence centrale des organismes de sécurité sociale (herefter »ACOSS«) har akkumuleret over for Caisse

8 — Der skal i vid udstrækning betales CRDS af de samme indtægter som CSG (jf. artikel 14-I, stk. 2, i bekendtgørelse 96-50, hvori der henvises til de erhvervsindtægter og indkomstsurrogater, der nævnes i artikel L 136-2 til L 136-4 om CSG i code de la sécurité sociale). Lovbestemmelserne om indførelse af CSG er blevet indføjet i code de la sécurité sociale som artikel L 136-1 til L 136-5 (jf. artikel 7 i lov nr. 93-936 af 22.7.1993, JORF af 23.7.1993, s. 10374, herefter »lov nr. 93-936«).
Oprindelig skulle der betales CRDS af en række indkomster, hvoraf der ikke skulle betales CSG. Som eksempler på indtægter, der var fritaget for CSG, men hvoraf der skulle betales CRDS, kan nævnes arbejdsgiverbidrag til sociale sikringsordninger og tillægspensionsordninger, godtgørelser ved ændring eller ophør af arbejdsforhold og supplerende forældreydelser til arbejdstagere med børn. Som eksempler på indkomstsurrogater, hvoraf der udelukkende skulle betales CRDS, kan nævnes ydelser ved arbejdsløshed, pension og invaliditet til skattepligtige, der var fritaget for at betale indkomstskat, dagpenge ved sygdom, barsel og arbejdsulykker samt boligydelser (jf. artikel 14 i bekendtgørelse 96-50 og rapporten til Republikkens præsident om bekendtgørelse 96-50, JORF af 25.1.1996, s. 1225, navnlig s. 1226). Senere er beregningsgrundlaget for CSG i medfør af artikel 9 ff. i lov nr. 96-1160 af 27.12.1996 om finansiering af den sociale sikring for 1997 (JORF af 29.12.1996, s. 19369, herefter »lov nr. 96-1160«) blevet udvidet ved ændring af artikel L 136-1 ff. i code de la sécurité sociale. For så vidt angår erhvervsindtægter havde udvidelsen til formål at gøre beregningsgrundlaget sammenfaldende med CRDS', hvorimod opkrævningsgrundlaget for CSG for indkomstsurrogaternes vedkommende efter udvidelsen stadig er mindre omfattende end for CRDS, idet familie- og boligydelser fortsat er undtaget (jf. den til lov nr. 96-1160 bilagte rapport fra regeringen om retningslinjerne for politikken på sundheds- og socialsikringsområdet og de målsætninger, der bestemmer de generelle forudsætninger for økonomisk ligevægt, JORF, s. 19376, afsnit 3, punkt 2.1). Den næsten fuldstændige overensstemmelse, der er skabt mellem beregningsgrundlaget for henholdsvis CSG og CRDS, har gjort det enklere for virksomhederne at indeholde bidragene ved kilden i arbejdstagernes løn (a.st.).

9 — Artikel 15-III, nr. 1, i bekendtgørelse 96-50.

10 — Jf. artikel 136-6, III, i code de la sécurité sociale, hvortil der henvises i artikel 15-I, stk. 3, i bekendtgørelse 96-50 (denne bestemmelse vedrører i sig selv formueindtægter, som ikke indgår i søgsmålets genstand i sag C-34/98); artikel 15-I henvises der til i artikel 15-III om CRDS af »udenlandske« indtægter.

11 — Artikel 19 i bekendtgørelse 96-50.

12 — Jf. artikel 14-I og 15-III, i bekendtgørelse 96-50. Kommissionen har oplyst, at gyldigheden af det tidsmæssige anvendelsesområde for CRDS blev forlænget til den 31.1.2014 ved loven om finansiering af den sociale sikring for 1998.

13 — Cades blev oprettet ved artikel 1 i bekendtgørelse 96-50.

14 — De nærmere bestemmelser om Cades' organisation og om dens administrative, økonomiske og regnskabsmæssige forvaltning findes i dekret nr. 96-353 af 24.6.1996 om Caisse d'amortissement de la dette sociale (JORF af 26.4.1996, s. 6395, herefter »dekret 96-353«).

15 — Svarende til ca. 20,6 mia. EUR. De skyldige renter på denne gæld udgjorde i 1996 8,2 mia. FRF, svarende til ca. 1,25 mia. EUR (jf. den i fodnote 8 nævnte rapport til Republikkens præsident, s. 1225).

des dépôts et consignations (herefter »CDC«)[16]. Gælden er en følge af, at CDC har finansieret det underskud, som driften af den almindelige sociale sikringsordning førte til i 1994 og 1995, og finansierer det underskud, der forventes i regnskabsåret 1996. Cades, hvortil ACOSS' gæld er blevet overført med virkning fra den 1. januar 1996 (jf. artikel 4-I), skal for at løse opgaven foretage en række indbetalinger til afvikling af underskuddet på de sociale sikringsordninger; i perioden fra 1996 til 2008 skal Cades således hvert år overføre 12,5 mia. FRF til statens almindelige budget[17]. Derudover skulle Cades alene for regnskabsåret 1996 indbetale indtil 3 mia. FRF[18] for Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles (herefter »Canam«) som (i det mindste delvis) indfrielse af Canam's gæld som opgjort pr. 31. december 1995, og som finansiering af det forventede underskud i regnskabsåret 1996 (jf. artikel 4-II). De midler, der gør det muligt for Cades at foretage disse overførsler, hidrører ikke kun fra CRDS af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater (dvs. de bidrag, som er genstand for denne sag), men også, f.eks. fra provenuet af CRDS af formueindtægter (artikel 15-I), provenuet af CRDS af salget af visse ædelmetaller, ædelstene og kunstgenstande (artikel 17-I), af provenuet af emission af obligationer (artikel 17-I) og af indtægter ved administrationen og salget af socialsikringsinstitutionernes faste ejendom (artikel 9)[19].

IV — Omtvistet national lovgivning i sag C-169/98: CSG

6. CSG blev indført ved artikel 127 i finanslov nr. 90-1168 af 29. december 1990[20]. På samme måde som CRDS påhviler CSG enhver fysisk person, som er skattemæssigt hjemmehørende i Fran-

16 — Jf. artikel 4-I i bekendtgørelse 96-50. CDC, som er et statsligt organ med en særlig retsstilling, var oprindelig »lovmæssige, eneste og obligatorisk« opbevarer for og forvalter af en række private fonde, men er siden blevet ansvarlig for dels selv, dels på vegne af andre institutioner, at lede og forvalte en lang række fonde, som det anses for i almenhedens interesse at bevare (opsparingsfonde, forsorgsfonde, pensionsfonde, sociale fonde, notariale fonde mv.; jf. M. Pomey: »Le régime juridique de la Caisse des dêpots et consignations« i *La Revue Administrative*, 1974, nr. 157, s. 18). CDC har ligeledes til opgave at foretage direkte udbetaling af visse bistandsydelser (jf. dom af 6.6.1985, sag 157/84, Frascogna I, Sml. s. 1739, og af 9.7.1987, sag 256/86, Frascogna II, Sml. s. 3431).

17 — Svarende til ca. 1,9 mia. EUR; jf. artikel 4-III i bekendtgørelse 96-50.

18 — Svarende til ca. 0,45 mia. EUR.

19 — For detaljerede oplysninger om Cades' ressourcer og udgifter jf. artikel 9 og 10 i dekret 96-353. CRDS har efterfulgt en hel serie ekstraordinære foranstaltninger, som har haft til formål at dække det i 1990'erne opståede underskud på de sociale sikringsordninger, men som har vist sig utilstrækkelige. Parallelt med CRDS er der inden for rammerne af en samlet reform af det sociale sikringssystem i Frankrig truffet en række strukturelle hasteforanstaltninger til genoprettelse af ligevægten, såsom bekendtgørelse nr. 96-51 af 24.1.1996 om uopsættelige foranstaltninger til genoprettelse af de sociale sikringsordningers finansielle ligevægt (JORF af 25.1.1996, s. 1230). Formålet med denne bekendtgørelse er at genoprette den finansielle ligevægt inden for de sikringsgrene, hvor der udbetales ydelser i anledning af sygdom samt familieydelser). Ifølge rapporten til Republikkens præsident om denne bekendtgørelse omfatter »den reform af den sociale beskyttelse, som regeringen har fremlagt ... en række strukturforanstaltninger, der skal styrke de sociale sikringsordningers fremtidige ligevægt på et stabilt grundlag. Denne ligevægt vil sikre ordningernes beståen og deres sociale og økonomiske effektivitet« (JORF af 25.1.1996, s. 1229).

20 — JORF af 30.12.1990 (artikel 127 findes på s. 16387), herefter »lov nr. 90-1168«. Efter indførelsen af CSG er lovbestemmelserne herom ved lov nr. 93-936 (jf. fodnote 8) blevet indsat i code de la sécurité sociale (artikel L 136-1 ff.).
Inden for den nationale retsorden har Conseil constitutionnel (det franske forfatningsråd) to gange fastslået, at CSG har karakter af en ren skat (jf. dom nr. 90-285 af 28.12.1990 (JORF af 30.12.1990, s. 16609) og dom nr. 96-384 af 19.12.1996 (JORF af 29.12.1996, s. 19380)).

krig [21]. CSG, der har været gældende siden den 1. februar 1991 (jf. artikel 127 i lov nr. 90-1168), skal (i den udstrækning det er relevant for denne sag) betales af alle de af artikel 136-2 ff. i code de la sécurité sociale (tidligere artikel 128 ff. i lov nr. 90-1168) omfattede erhvervsindtægter og indkomstsurrogater (herunder sådanne, der hidrører fra eller er oppebåret i udlandet). Det vil sige, at beregningsgrundlaget, der senere er blevet udvidet ved lov nr. 96-1160 (jf. fodnote 8), nu er praktisk taget det samme som for CRDS. De indtægter, der skal betales CSG af, er naturligvis dem, som er skattepligtige i Frankrig, idet der for så vidt angår indtægter oppebåret i udlandet skal tages forbehold for bestemmelserne i gældende internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster.

7. CSG af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater opkræves i modsætning til CRDS direkte af de organer, som også er ansvarlige for at opkræve bidragene til den almindelige sociale sikringsordning. For opkrævningen af CSG gælder de samme procedurer, regler og sanktioner som for opkrævningen af bidrag til den almindelige ordning for de samme indtægtskategorier [22]. Ifølge Kommissionens stævning er arbejdstagere, der ikke er tilsluttet den sociale sikringsordning i Frankrig, fordi de udøver erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat, blevet anmodet om at afgive oplysninger til Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (herefter »URSSAF«), således at bestemmelserne om CSG også kan anvendes på disse arbejdstagere [23]. På grund af problemer med opkrævningen af CSG og med henblik på at forbedre opkrævningsmåden besluttede Den Franske Republik imidlertid den 28. november 1994 ensidigt at stille CSG-opkrævningen i bero for personer, der oppebar udenlandske erhvervsindtægter eller indkomstsurrogater [24].

8. Den almindelige CSG-sats, som oprindelig var fastsat til 1,1% af den skattepligtige indkomst, er trinvis blevet forhøjet til 2,4% i 1993, 3,4% i 1996 og 7,5% (6,2% for indkomstsurrogater) i 1997 [25]. I begyndel-

21 — Jf. artikel L 136-1 i code de la sécurité sociale (tidligere artikel 127 i lov nr. 90-1168). Den franske regering har præciseret vedrørende CSG, at arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke skal betale CSG af erhvervsindtægter oppebåret i Frankrig, selv om de er undergivet den franske socialsikringslovgivning, ligesom de heller ikke skal betale CRDS (jf. fodnote 7).

22 — Jf. artikel L 136-5, I, i code de la sécurité sociale (tidligere artikel 131-I i lov nr. 90-1168).

23 — URSSAF og de almindelige sociale sikringsorganer har i henhold til artikel L 136-5, I, stk. 2, i code de la sécurité sociale (tidligere artikel 131-I, stk. 2, i lov nr. 90-1168) bemyndigelse til at kontrollere, at der betales CSG i overensstemmelse med reglerne i code de la sécurité sociale.

24 — Den franske regering har oplyst, at CSG-opkrævningen for a) grænsearbejdere, b) arbejdstagere, hvis arbejdsgivere ikke havde hjemsted i Frankrig, og c) modtagere af alderspension hidrørende fra beskæftigelse udøvet i udlandet havde givet anledning til en række særlige problemer, bl.a. som følge af, at de pågældende havde skullet lade sig registrere hos en fransk social sikringsinstitution (derimod indbetales CRDS direkte til de samme skattemyndigheder, som den selvangivelse, der skal indgives, skal stiles til) og med regelmæssige mellemrum opgive, hvilke udenlandske indtægter de havde haft, udtrykt i franske francs.

25 — De forskellige CSG-satser, der har fundet anvendelse, er blevet fastsat i henholdsvis artikel 134-I i lov nr. 90-1168, artikel 8-III i lov nr. 93-936, artikel 37 i lov nr. 96-1160, og artikel L 136-8, I og II, i code de la sécurité sociale. Ifølge den tidligere omtalte regeringsrapport, der var bilagt lov nr. 96-1160, androg det samlede CSG-provenu i finansåret 1997 44,2 mia. FRF (ca. 6,7 mia. EUR). Af dette beløb hidrørte de 74% fra CSG af erhvervsindtægter, 19% fra CSG af indkomstsurrogater og 7% af CSG af formueindtægter (JORF af 29.12.1996, s. 19378).

sen overførtes hele provenuet af CSG til Caisse nationale des allocations familiales (herefter »CNAF«)[26]. Af provenuet af CSG af indtægter (erhvervsindtægter og indkomstsurrogater) overføres i dag i henhold til artikel L 136-8, IV, i code de la sécurité sociale en andel svarende til en sats på 1,1% til CNAF, en andel svarende til en sats på 1,3% til Fonds de solidarité vieillesse (herefter »FSV«)[27], og en andel svarende til en sats på enten 5,1% (CSG af erhvervsindtægter) eller 3,8% (CSG af indkomstsurrogater) til de obligatoriske sygeforsikringsordninger. Ved finansloven for 1997 blev CSG af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater gjort delvis berettiget til fradrag i den skattepligtige indkomst[28].

9. CSG har til formål gradvis at træde i stedet for de degressive sociale sikringsbidrag og dermed skabe en form for progressivitet i bidragene, hvor det er den skattepligtige indkomst (eller rettere den enkelte borgers evne til at bidrage), der lægges til grund. Formålet med loven om indførelse af CSG er at opnå en mere retfærdig byrdefordeling og styrke solidariteten og den sociale retfærdighed. Dermed er det ikke kun retten til at være omfattet af forsikringsdækningen af risiciene, der er almengyldig; finansieringsforpligtelserne er også blevet det: »Staten forsøger [gennem CSG] at styrke systemets fordelingsmæssige træk«[29]. CSG, der bygger på det princip, at bidragets størrelse skal afhænge af indkomstens, er følgelig et redskab, der muliggør en tilpasning af finansieringen af den sociale sikring, som modsvarer det nye »almene« solidaritetsbegreb, der ligger til grund for det franske socialsikringssystem. CSG har således delvis afløst de sociale sikringsbidrag, som indtil indførelsen af CSG hvilede uforholdsmæssig tungt på de lavere indkomster, og forøger samtidig de ressourcer, hvormed udgifterne til social sikring skal finansieres[30]. Den progressivitet, der kendetegner CSG, skal desuden gøre det muligt at sænke satserne for de sociale sikringsbidrag[31]. Som den franske regering har anført, repræsenterer CSG første etape af en delvis overgang til skattemæssig finansiering af den sociale sikring og udgør således en midlertidig fase i forhold til den traditionelle ordning, hvori

26 — Jf. artikel 134-II i lov nr. 90-1168.

27 — FSV blev oprettet ved artikel 1 i lov nr. 93-936 og består i øjeblikket i henhold til artikel L 135-1 i code de la sécurité sociale.

28 — Jf. artikel 94 i lov nr. 96-1181 af 30.12.1996 (JORF af 31.12.1996, s. 19490).

29 — Førnævnte Sigillò Massara, s. 166, idet der udtrykkelig henvises til CSG. Den franske model er ikke den eneste af sin art. Ifølge Williams er »er der i sidste del af dette århundrede sket en tilpasning af måderne at beskatte indkomst på, således at der samtidig kan opkræves midler til forsikringsmæssige formål« (D. Williams: »Asscher: the European Court and the power to destroy« i *EC Tax Review*, 1997, s. 4, navnlig s. 6; frit oversat).

30 — Jf. Europa-Kommissionen: *La protection sociale en Europe*. Kontoret for De Europæiske Fællesskabers Officielle Publikationer, Luxembourg, 1994, s. 32.

31 — F.eks. skete der samtidig med forhøjelsen af CSG-satsen med ét procentpoint (fra 2,4 til 3,4%, jf. ovenfor, punkt 8), som skulle anvendes til sygesikringen, en nedsættelse med 1,3% af de dertil svarende sociale sikringsbidrag for erhvervsindtægter (jf. førnævnte regeringsrapport i forbindelse med lov nr. 96-1160, punkt 3.2.2, hvori der henvises til denne lovs artikel 17-26).

staten kun har spillet en begrænset rolle, fordi lovgivningsmagten har valgt at afstå fra ethvert initiativ, endog stillet over for et underskud for den almindelige ordning [32].

10. Lad mig nu kort resumere hovedtrækkene i CRDS og CSG. Begge bidrag har i fransk ret karakter af skat. De er, helt på samme måde som skatten på fysiske personers indkomst, »direkte« og »har et specifikt formål«, idet der er foreskrevet en bestemt anvendelse af deres provenu. Begge bidrag skal, om end på forskellig måde, »bidrage til finansieringen af« den franske sociale sikringsordning. CRDS skal bidrage generelt til denne finansiering, idet formålet med dette bidrag er at afvikle det akkumulerede underskud på ordningen som helhed [33]. CSG, som vedrører de sikringsgrene, hvor der udbetales familieydelser (varetaget af CNAF), alderdomsydelser (varetaget af FSV) og ydelser i anledning af sygdom, skal bidrage på en mere specifik måde. CRDS og CSG påhviler (på praktisk taget samme måde) enhver, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, og skal (i den udstrækning det er relevant for de foreliggende sager) betales af samtlige erhvervsindtægter og indkomstsurrogater, som hidrører fra en anden medlemsstat, og som (i henhold til fransk ret eller bestemmelserne i gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster) er skattepligtige i Frankrig. Endelig opkræves CRDS af udenlandske indtægter af skattemyndighederne, idet for denne opkrævning gælder de samme regler og sanktioner som for indkomstbeskatningen. Derimod opkræves CSG direkte af de sociale sikringsinstitutioner, idet der for denne opkrævning gælder de samme regler og sanktionsbestemmelser som for opkrævningen af de obligatoriske bidrag. Dette særlige træk ved CSG har dog ikke forhindret Conseil constitutionnel i flere gange at betegne det som en egentlig skat. På grund af de åbenbare ligheder mellem de to sager har jeg fundet det hensigtsmæssigt at behandle dem under ét og kun fremlægge

32 — Jf. førnævnte Sigillò Massara, s. 144 og 145, hvor det anføres, at »tendensen til at anvende offentlige midler til finansiering af ydelser, der udbetales til samtlige borgere, bliver for familieydelsers vedkommende stadig mere udtalt i en række lande såsom Danmark, Det Forenede Kongerige, Irland, Italien, Nederlandene og Tyskland. Den Franske Republik har ved i forbindelse med finansloven for 1991 at indføre et generelt socialsikringsbidrag (CSG) — en bidrag opkrævet på et bredt grundlag, hvis provenu sammen med arbejdsgivernes bidrag overføres til ordningen for familieydelser [CNAF] — kun delvis indført dette princip« (s. 163, noter udeladt).
Nogle stater har i forsøget på at finde frem til mere rationelle måder at tilvejebringe ressourcer på også, i varierende omfang, gjort brug af forskellige former for indirekte skatter, der som regel har haft en nøje fastlagt anvendelse. F.eks.»hidrører 27% af finansieringen af advokaternes sociale sikringsordninger i Grækenland ... fra indirekte skatter på tobak og lotteriindtægter samt fra bilafgifter. I Belgien overføres en del af de indirekte tobaksskatter og en tillægspræmie på 10% på motorkøretøjsforsikringer til sociale sikringsordninger for arbejdstagere (jf. dom af 28.3.1996, sag C-191/94, AGF Belgium, Sml. I, s. 1859), mens en del af afgiften på alkoholholdige drikkevarer i Frankrig anvendes til gavn for landbrugets arbejdstagere« (førnævnte Sigillò Massara, s. 160, noter udeladt). I 1997 blev der, ligeledes i Frankrig, indført indirekte skatter på tobak og alkohol, som skulle bidrage til finansieringen af CNAMTS (Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés) og FSV (jf. artikel 27 ff. i lov nr. 96-1160 og regeringens rapport herom, JORF, s. 19380).

33 — For Canam's vedkommende skal der foretages en tilsvarende, ligeledes generel, gældsafvikling. Kun en ubetydelig del af Cades' midler skal dog anvendes til Canam (jf. punkt 5). Som det senere vil fremgå, bestrider den franske regering, at CRDS skal »bidrage til finansieringen af« den sociale sikring, iden den gør gældende, at provenuet af dette bidrag, der blot »passerer igennem« Cades, som er et finansielt organ, i sidste instans skal tilfalde statens almindelige budget.

én række konklusioner, der gælder for dem begge.

V — Sammenfatning af parternes argumenter

11. Af de anførte grunde har de to sager, som Kommissionen har anlagt på grundlag af traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF), og de argumenter, som den franske regering har fremført til sit forsvar, uundgåeligt flere aspekter til fælles, sådan som det vil fremgå i det følgende.

12. Uenigheden mellem parterne skyldes først og fremmest, at forordningen ikke indeholder en definition af udtrykket »socialt sikringsbidrag«. *Kommissionen* mener, at CRDS og CSG snarere er almindelige sociale sikringsbidrag end skatter (i den i national ret anvendte betydning, som den franske regering har forsvaret i begge sager) og har gjort gældende, at de derfor er omfattet af forordningens anvendelsesområde. Den har begrundet sin opfattelse med objektive træk ved bidragene, såsom de opkrævede pengebeløbs formål og anvendelse [34]. Med hensyn til formålet har den peget på, at bidragene opkræves af indtægter (erhvervsindtægter og indkomstsurrogater), hvoraf der — som et resultat af arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet — allerede er opkrævet obligatoriske sociale bidrag i en anden medlemsstat i henhold til forordningens artikel 13. Med hensyn til anvendelsen skal de begge, på trods af de forskelle, som de udviser, udtrykkelig bidrage til finansieringen af den sociale sikringsordning. Kommissionen har gjort gældende, at CRDS vedrører ordningen som helhed, og at der følgelig ikke kan herske tvivl om, at dette bidrag kommer de i forordningens artikel 4, stk. 1, opregnede sikringsgrene til gode [35]. Den har tilføjet, at det ganske vist er korrekt, at CSG kun vedrører nogle af de

34 — Det fortolkningskriterium, som Kommissionen mener skal anvendes, ligger på linje med det, Domstolen benytter til at efterprøve, om en bestemt social sikringsydelse er omfattet af forordningens anvendelsesområde: »sondringen mellem ydelser, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 1408/71, og ydelser, der er omfattet af denne forordning, [er] hovedsagelig baseret på de enkelte elementer i den pågældende ydelse, navnlig dens formål og de betingelser, under hvilke ydelsen tilkendes, og ikke på, om en ydelse betegnes som en social sikringsydelse i den nationale lovgivning« (jf. bl.a. dom af 31.5.1979, sag 207/78, Even og ONPTS, Sml. s. 2019, præmis 11, domme af 27.3.1985, sag 249/83, Hoeckx, Sml. s. 973, præmis 11, og sag 122/84, Scrivner, Sml. s. 1027, præmis 18 og 19, dom af 3.6.1992, sag C-45/90, Paletta, Sml. I, s. 3423, præmis 16, af 16.7.1992, sag C-78/91, Hughes, Sml. I, s. 4839, præmis 14, af 10.3.1993, sag C-111/91, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 817, præmis 28, af 2.8.1993, sag C-66/92, Acciardi, Sml. I, s. 4567, præmis 13, af 10.10.1996, forenede sager C-245/94 og C-312/94, Hoever og Zachow, Sml. I, s. 4895, præmis 17, og af 5.3.1998, sag C-160/96, Molenaar, Sml. I, s. 843, præmis 19).

Når Domstolen skal efterprøve, om medlemsstaterne har overtrådt det forbud mod at indføre skatter og afgifter med »karakter af omsætningsafgift«, som er indeholdt i artikel 33 i 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), anvender den en tilsvarende fremgangsmåde, der bygger på en undersøgelse af skattens eller afgiftens »væsentligste kendetegn« (såsom dens beregningsgrundlag, og om den opkræves i alle omsætningsled). Jf. f.eks. dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 12, 13 og 14, af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 14-17, af 1.12.1993, sag C-234/91, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 6273, præmis 6, og af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 22-29.

35 — For så vidt angår Canam (jf. punkt 5) er ydelser i anledning af sygdom og moderskab omfattet af forordningens artikel 4, stk. 1, litra a).

sociale sikringsgrene i Frankrig, men at disse er sammenfaldende med en række af de grene, der nævnes i forordningens artikel 4, stk. 1, nemlig: ydelser i anledning af sygdom [litra a)], ydelser ved alderdom [litra c)] og familieydelser [litra h)]. Den har endvidere anført, at CSG ikke alene ved opgørelsen af indkomstskatten delvis kan fradrages i den skattepligtige bruttoindkomst, men at den også opkræves direkte af de samme sociale sikringsinstitutioner og efter de samme regler som de obligatoriske bidrag.

13. Kommissionen er ligeledes af den opfattelse, at bidragene, som alle, der er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, skal betale af udenlandske (eller i udlandet oppebårne) erhvervsindtægter og indkomstsurrogater, i realiteten opkræves af indtægter oppebåret af arbejdstagere, som er omfattet af forordningens personelle anvendelsesområde, og følgelig af alle, »som er eller har været omfattet af lovgivningen i en eller flere medlemsstater, og som er statsborgere i en af disse stater« (forordningens artikel 2, stk. 1). Det drejer sig i det væsentlige om arbejdstagere, som er bosat i Frankrig, men som oppebærer egne indtægter (erhvervsindtægter eller indkomstsurrogater) i en anden medlemsstat, hvori de — ved at udnytte deres ved traktaten sikrede frie bevægelighed — udøver (eller har udøvet) erhvervsmæssig beskæftigelse. Kommissionen har yderligere bemærket, at den personkreds, som er omfattet af forordningen, og som er berørt af de to sager, som den har anlagt, bestemt hverken begrænser sig til grænsearbejdere som defineret i forordningens artikel 1, litra b)[36], eller, således som den franske regering har gjort gældende (jf. nedenfor), til de grupper af såkaldte »grænsearbejdere«, der er omfattet af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Frankrig har indgået med sine nabolande[37].

14. Ifølge føromtalte artikel 13 i forordningen — der, som fremhævet af Kommissionen, er den kollisionsnorm, hvorefter det bestemmes, hvilken medlemsstats lovgivning der finder anvendelse — er arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er omfattet af forordningens anvendelsesområde, kun undergivet lovgivningen i den medlemsstat, hvori de udøver deres erhverv (for arbejdstageres vedkommende den medlemsstat, hvori den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger dem, har sit hjemsted eller sin bopæl). Bestemmelsen indebærer følgelig, at der af arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, men som udøver (eller som har udøvet) deres erhverv (eller som er eller har været beskæftiget af en virksomhed med hjemsted eller domicil) i en anden medlemsstat i Fællesskabet, kun kan opkræves obligatoriske bidrag af de pågældende indtægter i sidstnævnte stat. Kommissionen er af den

36 — Ifølge hvilken der ved udtrykket »grænsearbejder« forstås »enhver arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende, som udøver sin erhvervsmæssige virksomhed på en medlemsstats område, men som er bosat på en anden medlemsstats område, hvortil han som hovedregel vender tilbage hver dag eller mindst en gang om ugen; en grænsearbejder, som af det foretagende, til hvilket han normalt er knyttet, udsendes til den samme medlemsstats eller til en anden medlemsstats område, eller som præsterer en tjenesteydelse på samme medlemsstats eller på en anden medlemsstats område, anses dog fortsat som grænsearbejder i et tidsrum af højst fire måneder, selv om han i denne periode ikke hver dag eller mindst én gang om ugen kan vende tilbage til sit bopælssted«.

37 — Ikke blot er definitionen af begrebet »grænsearbejder« ikke enslydende i disse bilaterale overenskomster; den er heller ikke sammenfaldende med den, der findes i forordningens artikel 1, litra b). Kommissionen har som eksempel anført, at franske arbejdstagere, som er bosiddende højst 20 km fra grænsen til Tyskland, og som udøver deres erhvervsmæssige beskæftigelse i Tyskland højst 30 km fra grænsen til Frankrig, anses for »grænsearbejdere« i overenskomsten med Forbundsrepublikken Tyskland.

opfattelse, at det forhold, at der ud over de bidrag, som allerede er opkrævet i en anden medlemsstat, også opkræves CRDS og CSG af de samme indtægter [38], skader den koordination, som forordningens artikel 13 har til formål at gennemføre, idet det svarer til at foretage en dobbelt bidragsopkrævning, og en sådan er i strid med det tidligere nævnte princip, at kun én medlemsstats lovgivning må finde anvendelse. Kommissionen er af den opfattelse, at Den Franske Republik ved at gøre det pligtigt for »vandrende« arbejdstagere at betale disse bidrag af deres »udenlandske« indtægter har udøvet beføjelser, som ikke tilkommer den (jf. forordningens artikel 13, stk. 2). Endelig udgør det ifølge Kommissionen forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 48 og 52, at de samme bestemmelser finder anvendelse uden forskel på personer — på den ene side personer bosat i Frankrig, som udøver eller har udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat, og på den anden side personer bosat i Frankrig, der ikke udøver eller har udøvet en sådan beskæftigelse — som i relation til den relevante socialsikringslovgivning (dvs. den, der indeholder bestemmelserne om opkrævningen af bidragene) befinder sig i objektivt forskellige situationer.

15. *Den franske regering* har gjort gældende, at forordningen, som er baseret på traktatens artikel 51, kun foreskriver en koordination af medlemsstaternes socialsikringslovgivning, men ikke fratager dem den frihed til selv at udforme denne, som de gør brug af i mangel af EF-harmoniseringsforanstaltninger (den franske regering har i øvrigt tilføjet, at det samme gør sig gældende på skatteområdet). I sin nuværende skikkelse lader koordinationen faktisk væsentlige forskelle bestå mellem medlemsstaternes lovgivninger. Den franske regering har bemærket herom, at forordningen definerer, på hvilke saglige og personelle anvendelsesområder medlemsstaternes sociale sikringsordninger skal koordineres, men at den ikke definerer begrebet »socialt sikringsbidrag«. Da »artikel 51 ... ikke (er) til hinder for, at ... de sociale sikringsordninger i de forskellige medlemsstater indeholder forskellige materielle og formelle regler« [39], finder den franske regering, at denne undladelse er signifikant, fordi den viser, at Rådet ikke med vedtagelsen af forordningen ønskede at gribe ind i, hvordan ordningerne blev finansieret. I modsat fald skulle det have ladet forordningen omfatte en hel række skattemæssige bestemmelser. Derfor må man nødvendigvis drage den konklusion, at de omtvistede bestemmelser, som er af rent skattemæssig karakter, selv om de har til formål i bred forstand at bidrage til finansieringen af en social sikringsordning, ikke er omfattet af forordningens anvendelsesområde og fortsat henhører under medlemsstaternes egne beføjelser. Den franske regering mener således, at CRDS og CSG er af rent skattemæssig karakter og følgelig ikke omfattet af nogen af de sociale sikringsgrene, der opregnes i forordningens artikel 4; den har påpeget, at det udelukkende er det skattemæssige hjemsted, der udløser bidragspligten, og at det er uden betydning, om de bidragspligtige er »arbejdstagere«, og om de er tilsluttet (eller optaget i) den franske

38 — De foreliggende sager vedrører derfor ikke CRDS og CSG af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater (eller af indtægter hidrørende fra erhvervsmæssig beskæftigelse), som er oppebåret i Frankrig. Endvidere omfatter sag C-34/98 ikke CRDS, der opkræves af andre former for indtægter, f.eks. formueindtægter (jf. punkt 5).

39 — Dom af 15.1.1986, sag 41/84, Pinna, Sml. s. 1, præmis 20.

sociale sikringsordning [40]. For CRDS' vedkommende sker betalingen ikke alene efter reglerne for den almindelige indkomstskat; bidragene giver heller ikke ret til nogen modydelse (sådan som de obligatoriske bidrag almindeligvis gør), eftersom provenuet udelukkende har til formål at afvikle underskuddet på de sociale sikringsordninger generelt (og således ikke bidrager til den konkrete finansiering af en bestemt social sikringsgren med henblik på udbetaling af sociale sikringsydelser) og i sidste instans overføres til statsbudgettet efter blot at være »passeret igennem« Cades. Desuden er Cades — den første modtager af CRDS — ikke en social sikringsinstitution, men et finansielt organ, som bestemt ikke har til formål at udbetale nogen som helst form for sociale ydelser. Også med hensyn til CSG henviser den franske regering til, at bidraget ikke giver ret til nogen direkte modydelse i form af sociale ydelser (det er i den henseende sammenligneligt med indkomstskatten).

16. Endvidere har Den Franske Republik gjort gældende, at de omtvistede bidrag på grund af deres forholdsvis beskedne omfang kun har en ubetydelig indvirkning på personers bevægelighed. Det gælder navnlig CRDS. Endelig har den, ligeledes med hensyn til det personelle anvendelsesområde for de omtvistede bidrag, afvist, at CRDS og CSG (sådan som Kommissionen har gjort gældende) kan berøre *samtlige* vandrende arbejdstagere, der fortsat er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, eftersom størsteparten af disse under alle omstændigheder ikke skal svare fransk skat (herunder CRDS og CSG) af deres udenlandske indkomst som følge af hovedreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvorefter skatten skal betales i den medlemsstat, hvori den pågældende er beskæftiget. Det vil, hvis jeg har forstået det ret, sige, at reglen om, hvilken medlemsstats skattelovgivning der finder anvendelse, svarer til det generelle princip, der er fastlagt i forordningens artikel 13. Kun undtagelsesvis, og oven i købet kun hvis de berørte — som følge af, at der finder en gunstigere beskatning sted i Frankrig — indgiver særlig anmodning derom, skal »grænsearbejdere« (jf. fodnote 37), som er bosat i Frankrig, men som udøver deres erhvervsmæssige beskæftigelse i en anden medlemsstat, ifølge de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik er part i, beskattes i Frankrig af deres indtægt herved. De omtvistede bidrag angår således kun disse »vandrende« arbejdstagere. I øvrigt mener den franske regering, at det forhold, at CRDS og CSG på grund af deres art er omfattet af den skatteordning, som er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, bekræfter, at afgifterne har karakter af rene skatter og ikke af bidrag. Endelig mener den ikke, at CRDS og CSG er diskriminerende, selv om bidragene både berører »ikke-vandrende« og »vandrende« arbejdstagere, eftersom de opkræves efter et objektivt kriterium, der gælder for samtlige berørte, nemlig at de skal være skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig (det er dette, der udløser bidrags-

40 — I samme forbindelse har den franske regering for at underbygge, at CRDS og CSG har karakter af skat og ikke af bidrag, bemærket, at arbejdstagere, som udøver deres erhvervsmæssige beskæftigelse i Frankrig, men som er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat, er fritaget for at betale CRDS og CSG. Dette forekommer væsentligt, idet der således gælder regler for disse bidrag, som adskiller sig klart fra dem, der gælder for de obligatoriske bidrag, som efter den franske regerings opfattelse er de eneste, der skal stemme overens med principperne i forordningens artikel 13, stk. 1 og 2 (hvorefter bidragene skal erlægges i den medlemsstat, hvori arbejdstageren er beskæftiget), da de er omfattet af dens anvendelsesområde.

pligten), idet der ikke tages hensyn til de bidragspligtiges nationalitet [41].

VI — Retlig vurdering

A — *Det er uden betydning, at de franske myndigheder har stillet opkrævningen af CSG i bero*

17. Lad mig først gøre en indledende bemærkning om et aspekt vedrørende CSG, som ikke omtales i den franske regerings skriftlige indlæg, men som Kommissionen har været inde på. Denne sag er blevet anlagt i medfør af traktatens artikel 169, og det er helt uden betydning, at den pågældende medlemsstat ensidigt besluttede at stille opkrævningen af bidraget i bero for så vidt angår »grænsearbejdere« (jf. punkt 7), dagen efter, at den modtog Kommissionens åbningsskrivelse, hvormed den forudgående administrative procedure i sag C-169/98 blev indledt. At medlemsstaten har stillet opkrævningen af bidraget i bero, kan ikke retfærdiggøre det traktatbrud, som den gør skyldig i, hvis dens retsorden fortsat indeholder bestemmelser, der er i strid med fællesskabsbestemmelser med direkte virkning. Det ville være ensbetydende med at opretholde tvetydig faktisk situation, hvor det var usikkert for de retsundergivne, hvilke muligheder de havde for at påberåbe sig fællesskabsretten [42]. Det skal yderligere bemærkes, at den franske regering har begrundet suspensionen af CSG-opkrævningen med, at den ønsker at fastsætte nye opkrævningsregler (hvorfor det må antages, at opkrævningen under alle omstændigheder vil blive genoptaget før eller senere); den har ikke begrundet suspensionen med, at den er overbevist om det berettigede i Kommissionens bemærkninger, som den i øvrigt kraftigt har imødegået i sine skriftlige indlæg i de foreliggende sager. I øvrigt har Den Franske Republik i sin duplik ydermere bekræftet, at den reelle grund til forlængelsen af suspensionen af CSG-opkrævningen i de seneste fem opkrævningsår, er, at den afventer Domstolens dom vedrørende dette spørgsmål. Suspensionen, som blev besluttet i 1994, har således ikke til formål at efterkomme Kommissionens bemærkninger (hvilket den heller ikke ville kunne).

B — *Er CRDS og CSG direkte skatter eller sociale sikringsbidrag? Spørgsmålet er ikke relevant*

18. Herefter går jeg over til sagernes realitet. Som det fremgår, når man undersøger

41 — I henhold til et beskatningsprincip, som er almindeligt anerkendt i samtlige retsordener — og med forbehold af bestemmelserne i indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster — er personer, som er skattemæssigt hjemmehørende i en given stat, undergivet en såkaldt »universel« forpligtelse til at svare skat i denne stat af samtlige deres indtægter på globalt plan. Personer, som ikke er skattemæssigt hjemmehørende i staten, skal derimod kun svare skat af de indtægter, som de oppebærer i denne stat.

42 — Jf. bl.a. dom af 29.10.1998, sag C-185/96, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6601, præmis 30 og 32.

parternes påstande, består deres væsentligste uenighed i, under hvilken betegnelse CRDS og CSG skal henføres. Denne gør det nemlig muligt at afgøre, om de omfattet af forordningen. Det spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til i de aktuelle sager, mener jeg imidlertid stiller sig anderledes, end parterne er gået ud fra, om end med modsatte resultater.

19. Indledningsvis kan jeg ikke acceptere den franske regerings forsvar. Jeg er ganske vist ikke uvidende om det princip, hvorefter »fællesskabsretten ikke begrænser medlemsstaternes kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger« [43]. Man skal imidlertid erindre om Domstolens faste praksis, hvorefter: »selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten« [44]. Endvidere er medlemsstaterne ved udøvelsen af deres kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger forpligtet til at overholde gældende fællesskabsbestemmelser [45], også selv om reglerne på socialsikringsområdet (ligesom på skatteområdet) ikke er blevet harmoniseret [46]. Desuden har Domstolen udtalt, at »den omstændighed, at en regel findes i en lov, som *falder uden for* forordningens anvendelsesområde, ikke

43 — Domme af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 17, og sag C-120/95, Decker, Sml. I, s. 1831, præmis 21; jf. også dom af 12.7.1979, sag 266/78, Brunori, Sml. s. 2705, af 7.2.1984, sag 238/82, Duphar m.fl., Sml. s. 523, præmis 16, af 28.11.1991, sag C-186/90, Durighello, Sml. I, s. 5773, præmis 14, af 17.2.1993, forenede sager C-159/91 og C-160/91, Poucet og Pistre, Sml. I, s. 637, præmis 6, og af 17.6.1997, sag C-70/95, Sodemare m.fl., Sml. I, s. 3395, præmis 27.

44 — Dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19; jf. også dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19, af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 21, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19.

45 — Jf. eksempelvis domme af 23.9.1982, sag 275/81, Koks, Sml. s. 3013, præmis 10, og sag 276/81, Kuijpers, Sml. s. 3027, præmis 14, dom af 12.6.1986, sag 302/84, Ten Holder, Sml. s. 1821, præmis 21, af 10.7.1986, sag 60/85, Luijten, Sml. s. 2365, præmis 14, Decker-dommen, præmis 23, Kohll-dommen, præmis 19, samt generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i denne sag, punkt 17-25, og dom af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 34. Jf. også dom af 24.9.1987, sag 43/86, De Rijke, Sml. s. 3611, præmis 12, af 21.2.1991, sag C-245/88, Daalmeijer, Sml. I, s. 555, præmis 15, af 30.1.1997, sag C-340/94, De Jaeck, Sml. I, s. 461, præmis 36, og af 4.11.1997, sag C-20/96, Snares, Sml. I, s. 6057, præmis 45, hvori Domstolen udtalte, at medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på socialsikringsområdet på en sådan måde, at det ikke medfører nogen forskelsbehandling mellem deres egne og de øvrige medlemsstaters statsborgere, dvs. under overholdelse af de ved EF-traktatens artikel 6 (efter ændring nu artikel 12 EF) og forordningens artikel 3 knæsatte grundlæggende principper i Fællesskabets retsorden.

46 — Idet der for så vidt angår direkte beskatning ses bort fra Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) og Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6).

nødvendigvis indebærer, at denne regel ligeledes falder uden for dette« [47]. Jeg kan derfor ikke tiltræde påstanden om, at direkte skatter som sådanne aldrig kan skade anvendelsen af forordningens artikel 13. Denne artikel indeholder en grundlæggende regel vedrørende den koordination af de sociale sikringsordninger i Fællesskabet, der iværksættes ved forordningen, som har til formål at virkeliggøre arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. traktatens artikel 51); princippet herom er en del af Fællesskabets grundlag [48]. Medlemsstaterne kan ikke træffe skattemæssige eller sociale foranstaltninger, som er i strid med, hindrer eller modarbejder udøvelsen af denne grundlæggende frihed for arbejdstagerne [49]. I modsætning til hvad den franske regering mener, må jeg derfor afvise, at medlemsstaterne på socialsikringsområdet nyder godt af en form for »fiskal immunitet«.

20. På den anden side undrer jeg mig også over Kommissionens argumentation, hvorefter den franske lovgivers anvendelse af CRDS og CSG i visse tilfælde er uforenelig

47 — Dom af 18.5.1995, sag C-327/92, Rheinhold & Mahla, Sml. I, s. 1223, præmis 22 (min fremhævelse); jf. i samme retning dom af 10.1.1980, sag 69/79, Jordens-Vosters, Sml. s. 75, navnlig præmis 8. I sagen Kommissionen mod Frankrig (dom af 16.1.1992, sag C-57/90, Sml. I, s. 75) afviste generaladvokat Lenz klart sagsøgtes påstand om, at forordningen ikke vedrørte de sociale sikringsordningers finansieringsmåder, fordi den kun tog sigte på at koordinere de nationale regler. Denne påstand (som fuldstændig svarer til den, som den franske regering har fremsat i de foreliggende sager) byggede på dels, at forordningen ikke indeholdt nogen definition af begrebet »bidrag«, dels at medlemsstaterne havde udformet og finansierede deres sociale sikringsordninger på forskellig måde. Generaladvokat Lenz tiltrådte Kommissionens grundlæggende opfattelse af princippet om, at kun én medlemsstats lovgivning finder anvendelse, og af princippet om parallelitet mellem bidrag og ydelser (henholdsvis punkt 18 og 19 i retsmøderapporten og punkt 22 i forslaget til afgørelse af 19.9.1991). Domstolen tog ikke stilling til dette punkt, idet den fandt, at de førtidspensions- og pensionsydelser, hvis finansiering der var tale om, ikke var omfattet af forordningen, og at bestemmelserne i dennes afsnit II følgelig ikke kunne finde anvendelse på denne finansiering (præmis 14).

48 — Jf. dom af 7.3.1991, sag C-10/90, Masgio, Sml. I, s. 1119, præmis 16.

49 — Derfor kan jeg ikke tilslutte mig den franske regerings påstand om, at Rådet bevidst har undladt at gribe ind i finansieringen af de sociale sikringsordninger (jf. punkt 15). Allerede da forordningen blev vedtaget, var skattemæssig finansiering ret almindelig, og denne måde har siden fået stigende betydning (jf. punkt 2). Derom vidner i øvrigt Domstolens praksis. Domstolen har flere gange skullet afgøre sager om offentligt finansieret social sikring (jf. senere i denne fodnote). Derfor forekommer det usandsynligt, at Rådet (som i årene derefter flere gange har ændret forordningen) skulle have haft til hensigt at holde noget så væsentligt som skattemæssig finansiering af de sociale sikringsordninger uden for forordningens anvendelsesområde og blot undladt at træffe udtrykkelig beslutning derom (når fællesskabslovgiver i øvrigt har ønsket at undtage særlige områder fra forordningen), har han gjort det udtrykkeligt [jf. f.eks. artikel 1, litra j), sidste del, og artikel 4, stk. 2b].
Blandt de domme, hvor Domstolen har skullet beskæftige sig med sociale sikringsydelser, som den har fundet henhører under forordningens saglige anvendelsesområde, og hvor et skatteprovenu anvendes til finansieringen, skal jeg nævne dom af 24.2.1987, forenede sager 379/85-381/85 og 93/86, Giletti m.fl., Sml. s. 955, præmis 3, af 12.7.1990, sag C-236/88, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3163, præmis 3, og Acciardi-dommen, jf. ovenfor, fodnote 34. Jf. også Poucet og Pistre-dommen, hvori Domstolen undersøgte to sociale sikringsordninger — som delvis blev finansieret enten ved »forskellige skatter og afgifter« eller ved »et bidrag fra staten, hvis størrelse fastsættes i finansloven« (jf. generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse, henholdsvis punkt 4, femte afsnit, og punkt 5, fjerde afsnit) — for at klarlægge, om der forelå »virksomheder« i henhold til EF-traktatens artikel 85 og 86 (nu henholdsvis artikel 81 og 82 EF), og dommen i sagen Duphar m.fl., der vedrørte en social sikringsordning, som delvis blev finansieret ved »tilskud fra det offentlige« (præmis 16). Endelig skal jeg pege på, at Domstolen i Rousseau Wilmot-sagen (dom af 27.11.1985, sag 295/84, Sml. s. 3759) var blevet forelagt en tvist, der vedrørte et skattelignende bidrag, som udtrykkelig var blevet indført for at bidrage til finansieringen af en række sociale sikringsordninger.

med forordningens artikel 13. Denne konklusion når Kommissionen frem til ved at tillægge bidragene karakter af bidrag og ikke af skat. Men et sådant ræsonnement gør sagens udredning unødigt kompliceret. Begrebet »socialt sikringsbidrag« defineres ganske rigtigt ikke i forordningen. At de byrder, som er fastsat i den franske lovgivning, vurderet ud fra kriterier såsom anvendelsen af de indbetalte beløb, har karakter af bidrag, bygger i denne forbindelse udelukkende på en bestemt del af Domstolens praksis, nemlig praksis vedrørende sociale sikringsydelser og omsætningsafgifter. Denne praksis er imidlertid baseret på definitioner, som fællesskabslovgiver selv har opstillet [50]. Hvorom alting er, kan det ikke med sikkerhed siges at bekræftes af Domstolens praksis, at formålet med provenuet af et opkrævet pengebeløb kan begrunde, at det fremstår som et socialt bidrag eller et socialt sikringsbidrag. I AGF Belgium-dommen [51] udtalte Domstolen reelt, at den blotte omstændighed, at indirekte skatter såsom obligatoriske tillægspræmier på motorkøretøjsforsikringer har *til formål at bidrage* til finansieringen af organisationer med et socialt formål, ikke giver holdepunkter for at betragte dem som sociale bidrag (præmis 15). Ikke alene kan den opfattelse, som Kommissionen har fremført vedrørende dette spørgsmål, ikke støttes på tekstmæssige definitioner, selv om det er sådanne, der danner grundlag for de af Domstolens domme, som den har henvist til; der er også tale om et spørgsmål, som vedrører et meget komplekst lovgivningsområde, hvor der nok er foreskrevet en koordination, men hvor denne ikke er så fremskreden, at det har ophævet de store forskelle i indhold og praksis mellem de måder, hvorpå man har indrettet sig på nationalt plan [52]. Retssikkerhedsprincippet, som den franske regering flere gange har påberåbt sig, er til hinder for, at fortolkeren ved hjælp af kriterier, som i dette tilfælde består i bidragets formål eller anvendelse, udformer kategorier, som bidraget kan henføres under, og indretter forordningens anvendelsesområde således, at det passer med den udformede kategori, som han foretrækker. Desuden bør det erindres, at det kræver omfattende og forskelligartede informationer at beskrive de sociale sikringsordningers finansieringsmåder. På dette område kan det være uhensigtsmæssigt at forsøge at indsætte enkeltstående bidragstyper i de generelle kategorier [53]. Det er tilstrækkeligt at henvise til en række afgørelser, som Domstolen

50 — Idet jeg begrænser mig til de sager, der vedrører sociale sikringsydelser, og tager hensyn til Domstolens udtalelse om, at »sondringen mellem ydelser, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 1408/71, og ydelser, der er omfattet af denne forordning, hovedsagelig er baseret på de enkelte elementer i den pågældende ydelse, navnlig dens formål og de betingelser, under hvilke ydelsen tilkendes« (jf. fodnote 34), sigter jeg under ét til forordningens artikel 1, litra t), u) og v) (definitioner af udtrykkene »ydelser«, »pensioner«, »renter«, »familieydelser« og »ydelser ved dødsfald«) samt artikel 4 (»sagligt« anvendelsesområde med en detaljeret opregning af de omfattede sociale sikringsgrene). Domstolen har i sin praksis ofte anset navnlig artikel 4 som væsentlig for bestemmelsen af, om en given ydelse var omfattet af forordningen eller ej (jf. ud over den i fodnote 34 nævnte retspraksis, dommene i sagerne Frascogna I og Frascogna II, hvori Domstolen udtalte, at en bestemt ydelse havde karakter af »forsorgsydelse« og ikke af »social sikringsydelse«).

51 — Jf. ovenfor, fodnote 32.

52 — Vedrørende disse punkter jf. Pinna-dommen, ovenfor, præmis 20, og dom af 27.9.1988, sag 313/86, Lenoir, Sml. s. 5391, præmis 13.

53 — Med hensyn til om nationale foranstaltninger, som både har karakter af social sikring og social forsorg, henhører under forordningen eller ej, har Domstolen i øvrigt erkendt, at selv om det med hensyn til anvendelsen af fællesskabsordningen på området for social sikring kan forekomme ønskværdigt at foretage en skarp sondring mellem de lovbestemte ordninger, der vedrører henholdsvis den sociale sikring og den offentlige forsorg, kan man ikke udelukke muligheden for, at en lovgivning på grund af dens personkreds, formål og nærmere regler *samtidig* er beslægtet med begge disse kategorier og således unddrager sig enhver almen klassificering (dom af 9.10.1974, sag 24/74, Biason, Sml. s. 999, præmis 9, og dommen i sagen Giletti m.fl., præmis 9).

har truffet herom. I Klomp-dommen [54] udtalte den således, at »et bidrag, der tjener til finansieringen af en social sikringsordning (kan opkræves) under former, der minder om skatteopkrævning«. I Rousseau Wilmot-dommen [55] betegnede Domstolen et »bidrag til social solidaritet«, som var blevet indført i rent socialsikringsmæssigt øjemed, og som var blevet pålagt visse grupper af handelsselskaber i et omfang svarende til højst 0,1% af omsætningen, som en »afgift, som ikke er fiskal«. For nylig har Domstolen i AGF Belgium-dommen betegnet, hvad den forelæggende ret var tilbøjelig til at betragte som »sociale bidrag«, som »fiskale indtægter« [56]. De sagkyndige, som har beskæftiget sig med de sociale sikringsordningers finansiering, har i øvrigt konstateret, at staterne indfører »*metoder, der befinder sig på grænsen mellem* bidrag og skatter ... hvilket gør det vanskeligt at sondre mellem dem« [57], og udtalt, at »der findes eksempler på denne tendens i Storbritannien, Frankrig og Nederlandene« [58]. Det skal tilføjes, at Domstolen — vel vidende, at sociale ydelser ikke udelukkende finansieres ved obli-

54 — Dom af 25.2.1969, sag 23/68, Sml. 1969, s. 21, org. ref.: Rec. s. 43, præmis 20.

55 — Jf. ovenfor, fodnote 49.

56 — Jf. præmis 8 og 16. Det skal nævnes, at Domstolen i denne sag foretog en omkvalificering af afgiften (fra socialt sikringsbidrag til obligatorisk fiskal afgift) på grundlag af de disponible oplysninger om den pågældende medlemsstats retsorden, idet den tog hensyn til det (brede) skatte- og afgiftsbegreb i artikel 3 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter (den bestemmelse, som den nationale ret havde anmodet om en fortolkning af) og direkte henviste til, navnlig, »enhver form for bidrag og afgifter, der falder ind under begrebet interne afgifter *i fællesskabsretlig forstand*« (præmis 20, min fremhævelse). Henvisningen til »fællesskabsretten« skal forstås som en henvisning til Domstolens praksis vedrørende de interne afgifter, som er omhandlet i traktaten; ifølge denne praksis »kan den omstændighed, at en afgift eller et gebyr opkræves af et andet offentligretligt organ end staten eller for dens regning og udgør en særlig afgift eller en afgift, som er bestemt til et særligt formål, ikke bevirke, at afgiften eller gebyret falder uden for anvendelsesområdet for de nævnte bestemmelser (i det pågældende tilfælde EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF)) (jf. dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli og Volpi, Sml. s. 557, præmis 19)« (førnævnte AGF Belgium-dom, præmis 18). Som det fremgår, foretog Domstolen i denne sag, på samme måde som den gør i sager, hvor det drejer sig om karakteren af sociale sikringsbidrag eller omsætningsafgifter (jf. fodnote 34), en selvstændig kvalifikation af den pågældende afgift, eftersom den kunne støtte sig på begreber, der tilhører Fællesskabets retsorden.

57 — Førnævnte Sigillò Massara, s. 165 (min fremhævelse) i et citat fra P. Mouton: *Methods of financing social security in industrial countries: an international analysis* i AA.VV.: *Financing social security: the options. An international analysis*. Genève, ILO, 1984, s. 29. Endvidere kan man læse, at »den vågnende bevidsthed om, at den sociale sikrings forskellige finansieringsmåder i stadig større omfang er afhængige af hinanden ... og de generelle bestræbelser for at finde frem til en rimelig byrdefordeling og for at bringe de opkrævede beløb til at konvergere har ført til, at EF-landene for at kunne drage internationale sammenligninger har samlet skatter og sociale bidrag i et nyt fællesbegreb: 'totalbidraget'« (G. Tamburi: *Welfare State, Sistemi di finanziamento. Politiche di convergenza dei sistemi di finanziamento della sicurezza sociale nei Paesi della Comunita europea*. Materiale til CNEL-forsamlingens møde i Rom den 19.2.1992, s. 56. Citeret i førnævnte Sigillò Massara, s. 165).
Pieters har med hensyn til indirekte skatter med specifikke formål (sådanne skatter er dog ikke relevante for de foreliggende sager) i det væsentlige anlagt det samme synspunkt og udtalt, at det er særdeles vanskeligt at bestemme de sociale sikringsbidrags egentlige karakter fra tilfælde til tilfælde, dels fordi de betegnelser, medlemsstaterne anvender, er begrundet i, hvad der er politisk opportunt, dels fordi deres forskellighed gør det svært at inddele dem i kategorier (»Social security, taxation and European integration« i *De sociale zekerheid her-dacht*, 1992, s. 235, navnlig s. 239).

58 — Førnævnte Sigillò Massara, s. 165. Bl.a. i Nederlandene »er der indført en kombineret opkrævning af indkomstskat og bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning, således at det første trin af beskatningen består af en beskatningsdel og en bidragsdel« (punkt 3 i generaladvokat Léger's forslag til afgørelse i Asscher-sagen, jf. ovenfor). Williams anfører i en kommentar til Asscher-dommen, at »der er to former for sociale sikringsbidrag i Nederlandene: særlige bidrag og almindelige bidrag. Uanset de særlige bidrags karakter henhører de almindelige bidrag — uanset betegnelsen — under den almindelige skatteordning. [Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har bemærket, at bidragene til den almindelige sociale sikringsordning i Nederlandene 'frembyder visse ligheder med skat'; jf. hans forslag til afgørelse af 30.4.1998 i Terhoeve-sagen, jf. ovenfor, fodnote 45, punkt 30]. Der er tale om en ordning, hvor staten har anvendt en indkomstskat med et specifikt formål til at finansiere en stor del af det sociale budget og det almindelige skatteprovenu, herunder den generelle indkomstskat [for hvilken der ikke angives noget bestemt formål], til at finansiere resten« (førnævnte Williams, s. 4, frit oversat). Williams nævner, at der for nylig er blevet indført en lignende ordning i Sverige, hvor skattemyndighederne også opkræver de sociale bidrag (a.st., s. 5, fodnote 6).

gatoriske bidrag [59] — har fastslået, at en social sikringsydelses finansieringsmåde er uden betydning for, hvordan den i sidste instans skal betegnes ved anvendelsen af forordningen [60].

21. Hvilken konklusion kan der drages af ovenstående bemærkninger? Medlemsstaterne skal under alle omstændigheder overholde fællesskabsretten, når de udøver deres beføjelser vedrørende direkte beskatning. Jeg mener derfor ikke, at det for at kunne konstatere en tilsidesættelse af forordningens artikel 13 er nødvendigt på forhånd at påvise, at den direkte skat, som det drejer sig om, reelt er et bidrag, eftersom det ifølge Domstolens klare praksis, som der henvises til i punkt 19 ovenfor, ikke er afgørende for, om der foreligger en overtrædelse af ovennævnte bestemmelser, om det opkrævne beløb har karakter af »skat« eller af »bidrag«. Efter denne retspraksis skal medlemsstaterne under alle omstændigheder overholde fællesskabsretten (herunder forordningen), både når de udøver deres beføjelser vedrørende direkte beskatning, og når de udøver deres beføjelser med hensyn til social sikring.

C — *Forordningens, og dermed artikel 13's anvendelsesområde*

22. På baggrund af ovenstående mener jeg, at svaret på det spørgsmål, som skiller Kommissionen og Den Franske Republik, snarere skal findes i en anden tolkning af forordningen som helhed og artikel 13 i særdeleshed, som fremgår af stævningerne i de to sager. Selv om Kommissionen har lagt vægt på, at de omtvistede bidrag har karakter af »bidrag«, har den samtidig henvist til det brede begreb »lovgivning«, der anvendes i forordningen, hovedformålet med artikel 13 og den omstændighed, at forordningen i betragtning af dens retsgrundlag (jf. navnlig traktatens artikel 51) tager sigte på at lette den frie bevægelighed for personer. Man bringes uvægerligt til at drage den konklusion, at alt, som strider imod ånden (og naturligvis bogstaven) i artikel 13 i sidste instans udgør en overtrædelse af traktatens artikel 48 og 52 [61]. Domstolen har tidligere anlagt et lignende ræsonnement, når den har skullet fortolke andre spørgsmål, som forordningen heller ikke giver svar på. Jeg tænker navnlig på Aldewereld-dommen, der drejede sig om arbejdstagere, som udøvede deres erhverv uden for Fællesskabet, og hvis situation ikke var omfattet af nogen bestemmelse i forordningens afsnit II, herunder artikel 13. Domstolen løste i denne sag spørgsmålet om, hvilken medlemsstats lovgivning der fandt anvendelse, ved at lægge de

59 — »For det andet kan de sociale organisationers udgifter ... finansieres såvel ved særlige bidrag som ved fiskale afgifter« (AGF Belgium-dommen, præmis 15); jf. også situationen med hensyn til ydelser, hvis finansieringsbyrde påhviler arbejdsgiveren og ikke en social sikringsinstitution (Paletta-dommen, præmis 3 og 18); jf. ligeledes de i fodnote 49 anførte domme, hvori Domstolen beskæftigede sig med ydelser finansieret ved skatteprovenuet.

60 — Jf. dommen i sagen Giletti m.fl., præmis 7, Paletta-dommen, præmis 18, og Acciardi-dommen, præmis 18.

61 — Jf. vedrørende disse punkter dom af 29.6.1994, sag C-60/93, Aldewereld, Sml. I, s. 2991, hvori Domstolen fastslog, at »de til fællesskabsretten hørende regler, som har til formål at virkeliggøre arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, *navnlig* reglerne om bestemmelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes, i afsnit II i forordning nr. 1408/71 er til hinder for«, at der opkræves et dobbelt socialt sikringsbidrag (præmis 26, min fremhævelse).

nævnte bestemmelsers »formål« til grund [62]. Derfor mener jeg, at det må undersøges, om de to omtvistede bidrag — uanset hvordan de skal betegnes — på en eller anden måde kan være omfattet af forordningens, og dermed artikel 13's anvendelsesområde. Det skal understreges, at forordningen (og dermed artikel 13) ikke indeholder nogen definition, som umiddelbart besvarer det spørgsmål, som Kommissionen og Den Franske Republik er uenige om, men at dette ikke udelukker, at Domstolen kan efterprøve, om den sagsøgte medlemsstat har gjort sig skyldig i traktatbrud. »Traktatbrudssager er (nemlig) undergivet objektive regler, og ... Domstolen (skal) i en sådan sag ... afgøre, om der som påstået foreligger et traktatbrud« [63], idet den naturligvis lægger de konkrete oplysninger til grund, som sagsøgeren har fremlagt.

23. En af de fællesskabsbestemmelser, som Kommissionen har påberåbt sig, er indeholdt i forordningens artikel 1, litra j), der indeholder en generel definition af begrebet »lovgivning«, som er det centrale element i artikel 13 (jf. ovenfor, punkt 3). Det omfatter *enhver foranstaltning*, der »vedrører« de sociale sikringsgrene og sikringsordninger, som forordningen finder anvendelse på. Ifølge Domstolen må »denne meget *vide* definition ... fortolkes således, at den omfatter *samtlige* nationale foranstaltninger på det her omhandlede sagsområde« [64]. Det skal tilføjes, at bestemmelserne i forordningens afsnit II (som artikel 13 er en del af), også ifølge Domstolens faste praksis, ikke alene »har til formål at undgå samtidig anvendelse af flere nationale lovgivninger og de forviklinger, som dette kan medføre« [65], men at de også udgør »et sæt udtømmende kollisionsnormer, således at lovgiveren i den enkelte medlemsstat herefter ikke er beføjet til at fastlægge rækkevidden og anvendelsesbetingelserne for national lovgivning, for så vidt angår de

62 — Jf. præmis 15. Med hensyn til de øvrige sager vedrørende formålet med fællesskabsbestemmelser om social beskyttelse, hvori Domstolen med henblik på korrekt anvendelse af bestemmelserne har lagt deres formål til grund, jf. f.eks. Pinna-dommen, jf. ovenfor, præmis 21, sidste punktum, og Paletta-dommen, ovenfor, præmis 24. I øvrigt »fremgår (det) af fast retspraksis, at det ved fortolkning af en fællesskabsregel er nødvendigt ikke blot at tage hensyn til ordlyden, men i givet fald ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af«; dom af 30.1.1997, sag C-221/95, Hervein og Hervillier, Sml. I, s. 609, præmis 15, hvori der henvises til dom af 17.11.1983, sag 292/82, Merck, Sml. s. 3781, præmis 12.

63 — Dom af 17.11.1993, sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 19; jf. også dom af 14.12.1971, sag 7/71, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 1971, s. 295, org. ref.: Rec. s. 1003, hvori det hedder, at »sagsanlægget til konstatering af en stats ikke-overholdelse ... netop (gør det) muligt at fastslå den nøjagtige rækkevidde af medlemsstaternes forpligtelser i tilfælde af uoverensstemmelser vedrørende fortolkningen« (præmis 49, 50 og 51), hvilket er i overensstemmelse med, hvad generaladvokat Roemer havde udtalt (»det ... drejer sig om et objektivt [traktatbruds]søgsmål, der går ud på at *få opklaret en retlig situation* og savner enhver moralsk ladning«; s. 307, org. ref.: Rec. s. 1025, min fremhævelse). I den juridiske litteratur jf. først og fremmest D. Simon: »Recours en constatation de manquement« i *Juris Classeur — Europe*, hefte 380, punkt 1, hvori det hedder, at sådanne »søgsmål (er) objektive og begrundet i nødvendigheden af at sikre overholdelse af en 'offentlig orden i Fællesskabet'«.

64 — Dom af 31.3.1977, sag 87/76, Bozzone, Sml. s. 687, præmis 10 (min fremhævelse). Dette er ikke den eneste dom, der bygger på denne tankegang. Domstolen er tilbøjelig til at anlægge en vid fortolkning af forordningens bestemmelser, navnlig artikel 13 (jf. f.eks. Biason-dommen, præmis 12-16, dom af 12.1.1983, sag 150/82, Coppola, Sml. s. 43, præmis 11, Ten Holder-dommen, præmis 13, 14 og 15, dommen i sagen Giletti m.fl., præmis 11, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 10 og 16). Det skal nævnes, at Domstolen i Blottner-dommen (dom af 9.6.1977, sag 109/76, Sml. s. 1141, præmis 9-13) nok fastslog, at begrebet »lovgivning« ifølge forordningens artikel 1, litra j), udelukkende angav »bestående eller fremtidig« socialsikringslovgivning, men samtidig fortolkede bestemmelsen således, at dette ikke udelukkede »bestemmelser, som tidligere var i kraft, men som ikke længere er det på tidspunktet for udstedelsen af de pågældende fællesskabsforordninger«, idet *formålet* med traktatens artikel 51 ellers »ikke [ville] kunne opnås«.
Domstolens »brede« fortolkning er efter min opfattelse så meget mere signifikant, når den ses i lyset af den retspraksis, hvorefter »den omstændighed, at en regel findes i en lov, som falder uden for forordningens anvendelsesområde, ikke nødvendigvis indebærer, at denne regel ligeledes falder uden for dette« (Rheinhold & Mahla-dommen, præmis 22; jf. også Jordens-Vosters-dommen, præmis 8).

65 — Jf. dom af 3.5.1990, sag C-2/89, Kits van Heijningen, Sml. I, s. 1755, præmis 12; jf. også bl.a. Luijten-dommen (præmis 12) og dom af 4.10.1991, sag C-196/90, De Paep, Sml. I, s. 4815, præmis 18. Som det ordret fremgår af dens praksis, har Domstolen ladet sig lede af ottende betragtning til forordningen.

omfattede personer samt det område, inden for hvilket de nationale forskrifter finder anvendelse« [66].

24. Der skal således tages hensyn til: medlemsstaternes forpligtelse til at overholde gældende fællesskabsbestemmelser, når de udøver deres kompetence til at udforme deres sociale sikringsordninger (jf. fodnote 45), begrebet »lovgivning«s meget brede karakter, jf. definitionen i forordningens artikel 1, litra j), formålet med artikel 13, som er at forhindre, at vandrende arbejdstagere rammes af *en eller anden form for* forvikling (som udgør en hindring for den ved traktaten sikrede frihed) [67], fordi de er undergivet mere end én medlemsstats lovgivning, samt ovennævnte kollisionsnormers føromtalte »virkning« for medlemsstaternes beføjelser på socialsikringsområdet. Da det forholder sig således, er jeg tilbøjelig til at mene, at en foranstaltning må være omfattet af forordningens (og dermed af artikel 13's) anvendelsesområde, hvis den efter sin art frembyder aspekter, der forbinder den med den sociale sikringsordning, eller hvis den »vedrører« denne som omhandlet i artikel 13, også selv om foranstaltningen i national ret betegnes som »en skat«. Det skal tilføjes, at finansieringsforanstaltninger i modsætning til de øvrige omhandlede foranstaltninger [68] dels ikke falder uden for begrebet »lovgivning« i forordningens artikel 1, litra j), dels ikke er genstand for andre særlige bestemmelser i forordningen [69]. Jeg mener med andre ord ikke, at det er muligt at adskille »skattemæssige« finansieringsforanstaltninger fra den helhed af foranstaltninger — der, som medgivet af Den Franske Republik, også omfatter »bidragsmæssige« finansieringsforanstaltninger — som er knyttet til en bestemt social sikringsordning, og som der ikke kan herske tvivl om er omfattet af forordningens anvendelsesområde. En korrekt anvendelse af forordningen kræver, at dens bestemmelser om, hvilken lovgivning der skal anvendes, i videst muligt omfang fortolkes *på en sammenhængende måde* [70]. Jeg ser, som det fremgår, bort fra, hvordan de pågældende finansieringsforanstaltninger betegnes i national ret. Det er sikkert, at en sådan fortolkning ikke er i strid med Domstolens praksis, som er tilbøjelig til at fortolke forordningens bestemmelser på en alt andet end indskrænkende måde (jf. fodnote 64). Ydermere har Domstolen i samme praksis flere gange — netop i forbindelse med fortolkningen af denne forordning — fastslået, at »kravet om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten inden for Fællesskabet indebærer, at de begreber, der anvendes i fællesskabsretten,

66 — Luijten-dommen, præmis 14; jf. også f.eks. Kits van Heijningen-dommen, præmis 12, og De Paep-dommen, præmis 18.

67 — Jeg anvender udtrykket »en eller anden form for« forvikling, fordi Domstolen i sin faste praksis har fastlagt det princip, at selv en beskeden hindring for de grundlæggende friheder er at betragte som traktatstridig; i forbindelse med de frie varebevægelser jf. dom af 5.6.1986, sag 103/84, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1759, præmis 18, og af 5.4.1984, forenede sager 177/82 og 178/82, Van de Haar og Kaveka de Meern, Sml. s. 1797, præmis 13; i forbindelse med den frie bevægelighed for personer jf. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig (den såkaldte »skattegodtgørelsesdom«), Sml. s. 273, præmis 21, og af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32; i forbindelse med den frie udveksling af tjenesteydelser jf. dom af 25.7.1991, sag C-76/90, Säger, Sml. I, s. 4221, præmis 12, og af 24.3.1994, sag C-275/92, Schindler, Sml. I, s. 1039, præmis 43; i forbindelse med de frie kapitalbevægelser jf. mit forslag til afgørelse af 24.6.1999 i sag C-35/98, Verkooijen, som endnu verserer for Domstolen, punkt 17; i forbindelse med alle fire grundlæggende friheder jf. dom af 13.12.1989, sag C-49/89, Corsica Ferries France, Sml. I, s. 4441, præmis 8.

68 — F.eks. bestemmelserne i de særlige ordninger for selvstændige erhvervsdrivende, som de berørte selv skal oprette.

69 — Jf. dom af 2.8.1993, sag C-23/92, Grana-Novoa, Sml. I, s. 4505, præmis 16, hvori Domstolen fastslog, at internationale overenskomster om social sikring ikke er omfattet af begrebet »lovgivning« som omhandlet i forordningens artikel 1, litra j), eftersom sådanne overenskomster »er omfattet af særlige bestemmelser i forordningen« såsom artikel 6, hvori det princip fastlægges, at »forordningen træder i stedet for de overenskomster om social sikring, der er afsluttet alene mellem to eller flere medlemsstater ...« (præmis 17).

70 — De Jaeck-dommen, præmis 30, og Hervein og Hervillier-dommen, præmis 20.

ikke må variere alt efter særegenhederne i hvert enkelt nationalt retssystem, men skal bero på objektive kriterier, som er fastlagt i fællesskabssammenhæng« [71]. I betragtning af de vanskeligheder, som fortolkeren møder på dette område (jf. punkt 20), mener jeg, at det objektive kriterium, der skal anlægges i det aktuelle tilfælde, må være, om der er en direkte forbindelse mellem de omtvistede foranstaltninger og den franske sociale sikringsordning.

25. Kommissionen har i denne sag fyldestgørende påvist, at der mellem CSG og CRDS på den ene side og den sociale sikringsordning på den anden består en forbindelse, som bevirker, at bidragene med fuld ret tilhører »lovgivningen« om social sikring i forordningens artikel 1, litra j)'s forstand. Det er i alt væsentligt den særlige anvendelse af provenuet fra CSG og CRDS, der danner denne forbindelse. Hvori denne anvendelse består, fremstår helt klart. Det fremgår netop af en undersøgelse af formålet med de to bidrag, at de kan anses for at »vedrøre« de sociale sikringsgrene, som er omfattet af forordningens saglige anvendelsesområde. Desuden har Domstolen med henblik på en korrekt anvendelse af forordningen henvist til »formålet« med den nationale foranstaltning, som det drejer sig om, når denne unddrager sig en klar klassificering, som gør det muligt med sikkerhed at henføre den under forordningens bestemmelser [72]. For endvidere at vise, at Domstolen, når den skal tage stilling til, om forordningen finder anvendelse, ser bort fra betegnelser og i stedet hæfter sig ved arten af de nationale foranstaltninger, som er blevet forelagt den, skal det nævnes, at den har afgjort, at selv en national bestemmelse, der falder uden for forordningens anvendelsesområde, ikke kan unddrage sig anvendelsen af fællesskabsreglerne, hvis der er en »forbindelse ... mellem den pågældende bestemmelse og de love, som regulerer de sociale sikringsgrene, der er opregnet i artikel 4 i forordning nr. 1408/71, *idet denne forbindelse skal være direkte og tilstrækkelig relevant*« [73]. Af de allerede anførte grunde mener jeg, at der i det foreliggende tilfælde rent faktisk består en forbindelse af denne art.

26. Med hensyn til forbindelsen mellem de omtvistede bidrag og den sociale sikringsordning, som er genstand for den foreliggende tvist, har den franske regering imidlertid foretaget en sondring. Den anerkender principielt, at CSG bidrager til de finansielle ressourcer, der for tiden står til disposition for visse sociale sikringsgrene, men har fremhævet, at det samme ikke er tilfældet med hensyn til CRDS, eftersom dette bidrag i sidste instans er bestemt til at blive tilført statens almindelige budget med henblik på afviklingen af det franske socialsikringssystems samlede akkumulerede underskud (»blot en mekanisme til indfrielse af en finansiel gæld«). Den sagsøgte medlemsstats opfattelse kan ikke overbevise mig. Selv om Cades ganske vist er et rent finansielt organ, som ikke har til opgave at forvalte socialsikringsmidler i snæver forstand, og som er forpligtet til hvert år at overføre provenuet fra CRDS til statens budget, har disse overførsler ikke desto mindre til formål at dække et finansielt underskud, som en række sociale sikringsinstitutioner — eller i det mindste institutioner, der er ansvarlige for at forvalte socialsikrings- og pensionsmidler — såsom ACOSS og CDC har akkumuleret.

71 — Jordens-Vosters-dommen, præmis 6, min fremhævelse.

72 — Jf. Biason-dommen, præmis 9, og dommen i sagen Giletti m.fl., præmis 9.

73 — Rheinhold & Mahla-dommen, præmis 23, min fremhævelse; jf. i samme retning generaladvokat Gulmann's forslag til afgørelse, punkt 16.

Dette underskud, der ved lov blev overført til Cades før oprettelsen af CRDS, skyldes især udbetalingen af sociale sikringsydelser i 1990'erne. Da det ikke blev finansieret »over skatterne«, burde det formentlig være blevet dækket ved en »bidragsmæssig« finansiering (i form af en forhøjelse af de sociale sikringsbidrag) eller ved en nedsættelse eller en begrænsning af de sociale sikringsydelser, hvis den bidragsmæssige finansiering var blevet holdt på et konstant niveau. Det er i øvrigt netop det, der sker gennem CSG. CSG, som delvis er trådt i stedet for de sociale sikringsbidrag (som er blevet reduceret), løser det franske socialsikringssystems stigende finansielle behov og gør det unødvendigt at forhøje disse bidrag (jf. punkt 9). Jeg mener derfor, at det »kunstgreb«, som overførslen af den af ACOSS akkumulerede sociale gæld til Cades udgør, er utilstrækkeligt til at ændre den grundlæggende karakter af den omtvistede »finansielle mekanisme« og hverken kan eller bør unddrage CRDS fra forordningens anvendelsesområde. Også en sådan omlægning af en social sikringsordnings finansieringsmåde er omfattet af hovedreglen i forordningens artikel 13, som i modsat fald ville være virkningsløs. At anse finansieringsmåder som CSG og CRDS for fuldstændig at falde uden for forordningen, ville åbne mulighed for et alternativt »bidragssystem«, som ville true gennemførelsen af den omhandlede forordnings mål.

27. Endvidere skal det bemærkes, at bekendtgørelse 96-50, hvorved CRDS blev indført, er et led i en generel omlægning af den franske sociale sikringsordning, som er fundet uomgængeligt nødvendig på grund af det underskud, som er blevet akkumuleret i 1990'erne. Ifølge lovgivers udtrykkelige oplysninger skal omlægningen, som fremhævet af Kommissionen, gøre det muligt at sikre den »fremtidige ligevægt« og den »sociale og økonomiske effektivitet« af den sociale beskyttelse i Frankrig (jf. fodnote 19). Det vil sige, at det franske socialsikringssystem på nuværende tidspunkt ikke længere ville være i stand til at opfylde sine egne forpligtelser effektivt, hvis der ikke var blevet taget strukturelle initiativer såsom at indføre CRDS. Det resultat, som er opnået herved — nemlig at gøre det muligt for et socialsikringssystem at fungere efter hensigten og at opretholde udbetalingen til de berettigede af dets ydelser — mener jeg beviser, at der er en direkte forbindelse mellem den særlige finansieringsforanstaltning, som det drejer sig om (et bidrag, for hvilket der er foreskrevet en bestemt anvendelse) og det franske socialsikringssystem som helhed. I øvrigt er det tilstrækkeligt til at bringe en foranstaltning som CRDS ind under forordningens anvendelsesområde, at den »vedrører« de i forordningens artikel 4, stk. 1 og 2, omhandlede socialsikringsgrene og -ordninger. Endelig må jeg klart afvise den franske regerings indvending om, at CRDS falder uden for forordningens anvendelsesområde, fordi bidraget ikke udtrykkelig vedrører nogen af de i artikel 4 omhandlede sikringsgrene, men angår det franske socialsikringssystem som helhed. Også på dette punkt mener jeg, den sagsøgte medlemsstat anlægger en meget formalistisk holdning. Tværtimod forekommer det mig indlysende, at en foranstaltning, der vedrører socialsikringssystemet som helhed, nødvendigvis også »vedrører« samtlige de i forordningen opregnede sikringsgrene, som indgår i definitionen af dens saglige anvendelsesområde. Hvis det modsatte var tilfældet, ville det efter min mening være for let at unddrage sig dens

bestemmelser såsom artikel 13. Jeg drager derfor den konklusion, at CRDS og CSG grundlæggende og ved anvendelsen af forordningen udgør »sociale bidrag«, som er omfattet af den franske »lovgivning« om social sikring [74].

D — *Manglen på en direkte modydelse for opkrævningen af CRDS og CSG*

28. Stadig for at bevise, at CRDS og CSG reelt har karakter af skat og derfor ikke er omfattet af forordningen, har Den Franske Republik betonet, at bidragene ikke giver ret til direkte modydelser i form af sociale sikringsydelser. Det er kun de egentlige bidrag, der giver ret til modydelser af denne art. Jeg er for min part af en anden opfattelse.

29. Som det er fremgået, er foranstaltninger, der er indført for at tilpasse en given social sikringsordning med hensyn til dens finansiering, også omfattet af forordningens artikel 13. Det er uden betydning, om de har karakter af skat eller af bidrag, eller om de befinder sig på grænsen mellem disse to kategorier. På samme måde er det uden betydning, om de opkrævede beløb giver ret til en direkte modydelse. Når der er tale om finansiering over skatterne, giver de ganske vist ikke ret til nogen egentlig direkte modydelse, men dette er ikke ensbetydende med, at en skattemæssig foranstaltning, som har betydning for den sociale sikring, eller som »vedrører« denne i den ovenfor angivne betydning, ikke er omfattet af de kollisionsnormer, hvorefter det bestemmes, hvilken medlemsstats lovgivning der finder anvendelse. Den retspraksis, som den franske regering har henvist til, og hvorefter kun opkrævede beløb, som udgør modydelsen for en sikringsydelse, kan anses for »bidrag«, gør det i intet tilfælde muligt at drage en sådan konklusion [75]. Og det af mere end én grund. For det første mener jeg ikke, at den retspraksis i form af AGF Belgium-dommen, som Den Franske Republik har henvist til, er relevant. Den drejer sig nemlig om sondringen mellem en afgift, der anvendes til dækning af de generelle udgifter, som påhviler de offentlige myndigheder, og en afgift, som udgør modydelsen for en bestemt tjenesteydelse, og vedrører i realiteten ikke »sociale sikringsbidrag« [76], men forskellige former for afgifter, som alle har karakter af skat. For det andet falder, som tidligere omtalt, nationale foranstaltninger til opkrævning af »bidrag« ikke uden for begrebet »lovgivning« i forordningens artikel 13, da der er tale om foranstaltninger til finansiering af sociale sikringsordninger. Da, for det tredje, CSG delvis *træder i stedet for* de egentlige bidrag og *gør det muligt at undgå at*

74 — For så vidt angår CSG skal jeg i tilknytning til min påstand om, at dette bidrag »vedrører« det franske socialsikringssystem, nævne, at det opkræves af institutioner, som tilhører dette system, og efter regler, der er karakteristiske for det. Desuden kan det på samme måde som almindelige bidrag og i modsætning til samtlige ordinære skatter fradrages i den skattepligtige bruttoindkomst, om end kun delvis.

75 — Jf. AGF Belgium-dommen, præmis 25-28.

76 — Domstolen havde i en anden del af dommen, som vedrørte det første præjudicielle spørgsmål, undersøgt, om den pågældende afgift var af social eller fiskal art, og afgjort, at den var fiskal, eftersom »de omtvistede afgifter ... ikke (kan) sidestilles med de bidrag, der skal betales af personer, som er omfattet af en social sikringsordning eller tilsluttet en social organisation. Det fremgår således af forelæggelsesdommen, at tillægspræmierne pålægges alle, der har tegnet en motorkøretøjsforsikring, herunder også personer, som ikke på nogen måde er tilknyttet de støttemodtagende organisationer, og at præmierne derfor skal betales, uanset om man er omfattet af en sådan ordning eller tilsluttet de nævnte organisationer« (præmis 16).

forhøje de eksisterende bidrag, og da CRDS formentlig gør det muligt at undgå at forhøje bidragene eller at indskrænke eller begrænse udbetalingen af sociale sikringsydelser (jf. punkt 26), ville en tiltrædelse af den franske regerings opfattelse, paradoksalt nok, gøre det legitimt på ny at pålægge vandrende arbejdstagere, som ikke var tilsluttet den franske sociale sikringsordning (dvs. arbejdstagere, der ikke skulle betale bidrag i Frankrig), »sociale bidrag« med den konsekvens, at vandrende arbejdstagere, som var omfattet af forordningen, kunne pålægges en skat (uden modydelse), der havde til formål generelt at begrænse de bidrag (med modydelse), som skulle betales af de ikke-vandrende franske arbejdstagere [77].

30. Endvidere er der for så vidt angår CSG en selvmodsigelse i den franske regerings opfattelse. På den ene side har den sagsøgte medlemsstat forsøgt at påvise, at det omtvistede bidrag har karakter af skat ved at henvise til, at det i modsætning til et ordinært socialt sikringsbidrag ikke giver ret til en direkte modydelse. På den anden har den gjort gældende, at bidraget udgør »et redskab for den nationale solidaritet, som indebærer, at samtlige indkomster skal bidrage til den sociale beskyttelse, som enhver nyder godt af«, og at dette indgår i et generelt perspektiv, som går ud på at genindføre progressivitet i bidragene, således at den enkelte yder i forhold til sin skattepligtige indkomst (»bidraget skal svare til indkomsten«; jf. punkt 9) [78]. Men når det forholder sig sådan, kendetegner det stadig mindre den sociale beskyttelse, at der, sådan som Den Franske Republik har forsøgt at påvise, er en direkte forbindelse mellem de *bidrag*, som de franske arbejdstagere betaler, og de dertil svarende ydelser [79].

E — *Foreneligheden af CRDS og CSG med forordningens artikel 13*

31. På baggrund af det foranstående er det klart, at de omtvistede de sociale bidrag er

77 — Det skal tilføjes, at betaling af sociale sikringsbidrag ikke i alle medlemsstater giver ret til bestemte ydelser (jf. førnævnte Williams, s. 5 og 6, hvor der anføres eksempler, der hidrører fra det britiske, irske og svenske socialsikringssystem. Williams deler ikke det synspunkt, som generaladvokat Léger gav udtryk for i forbindelse med Asscher-dommen, da han skrev: »Indbetaling af sociale bidrag sker som led i en forsikringsordning og giver ret til bestemte ydelser. Betaling af skat, som ikke står i forbindelse med nogen forsikringsordning, giver ikke i sig selv ret til ydelser« (punkt 82 i forslaget til afgørelse). Williams mener derfor ikke, at et standpunkt som generaladvokat Léger's — der i alle henseender svarer til den påstand, som den franske regering har fremsat i de foreliggende sager — fuldt ud kan gælde for de sociale sikringsordninger i Det Europæiske Fællesskab som helhed).

78 — Det skal bemærkes, at CRDS, på samme måde som CSG, grundlæggende også rummer et solidaritetselement, idet enhver er forpligtet til at yde et bidrag, som afhænger af den pågældendes egen indkomst og ikke af arten og mængden af de ydelser, som han har modtaget i de år, hvori det konstaterede driftsunderskud, som CRDS har til formål at afvikle, er blevet akkumuleret.

79 — Da Domstolen undersøgte en social sikringsordning, der byggede på solidaritetsprincippet, fremhævede den de aspekter, der medførte, at bidragene var tilbøjelige til at smelte sammen i en generel kategori, som også omfattede indbetalinger, der ikke havde nogen egentlig direkte, proportional forbindelse med ydelserne til de berettigede: »Denne solidaritet indebærer en omfordeling af ressourcerne mellem de mest velhavende og dem, som uden en sådan ordning ville stå uden den nødvendige sociale sikring på grund af deres ressourcer og sundhedstilstand ... Solidariteten viser sig ligeledes ved, at der opnås pensionsrettigheder *uden bidragspligt* og pensionsrettigheder, *som ikke afhænger* af de indbetalte bidrags størrelse ... Endelig kommer solidariteten til udtryk ved, at de overskudsgivende socialsikringsordninger bidrager til finansieringen af de ordninger, der har strukturbetingede økonomiske vanskeligheder« (Poucet og Pistre-dommen, præmis 10, 11 og 12, min fremhævelse. Generaladvokat Tesauro bemærkede i samme sag, at »[de lovbestemte socialsikringsordninger] til forskel fra de private forsikringsordninger [er] kendetegnet ved en manglende direkte forbindelse mellem bidrag og ydelser« (punkt 9 in fine i forslaget til afgørelse).

uforenelige med artikel 13. Dels berører de, som påpeget af Kommissionen, alle, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, herunder i givet fald vandrende arbejdstagere, der er omfattet af forordningens personelle anvendelsesområde. Dels opkræves CRDS og CSG af de samme indtægter som de sociale bidrag i den medlemsstat, hvori de pågældende arbejdstagere udøver (eller har udøvet) erhvervsmæssig beskæftigelse. Dette opkrævningsgrundlag er opstået ved, at arbejdstagerne har udøvet den ved traktaten sikrede frie bevægelighed. Domstolen udtalte i Perenboom-dommen, at »det forhold, at arbejdstageren for *en og samme arbejdsløn* pålignes sociale bidrag som følge af anvendelsen af mere end én national lovgivning, mens vedkommende kun stilles som sikret efter en enkelt af disse lovgivninger, udsætter denne arbejdstager for dobbelt påligning af bidrag, hvilket er uforeneligt med [forordningens artikel 13] ... Den løn, som arbejdstageren har tjent ved denne beskæftigelse, [udgør] således ifølge [bopælsstatens] lovgivning ikke et ligningsgrundlag *selv for partielle bidrag*, og den er derfor fritaget for de *sociale afgifter*, som følger af anvendelsen af denne lovgivning« [80]. Med hensyn til arbejdstagere, som er ophørt med enhver erhvervsmæssig aktivitet (og som er berettiget til et indkomstsurrogat, hvoraf der ligeledes skal betales både CRDS og CSG), finder den regel anvendelse, at der, stadig på grundlag af forordningens afsnit II, ikke af »[en person, der har ret til en pension eller en rente] ... — fordi han har sin bopæl dér — [kan] opkræves bidrag til en lovpligtig forsikring til dækning af ydelser, som det påhviler en institution i en anden medlemsstat at udrede« [81].

32. Lad mig endnu en gang understrege, at det ville gøre forordningens artikel 13 virkningsløs at anse de omtvistede bidrag for ikke at henhøre under forordningens anvendelsesområde og følgelig fritaget for de krav, som er fastsat i artikel 13, således som denne er fortolket i Perenboom- og Noij-dommene [82]. De bestemmelser, hvorefter det afgøres, hvilken medlemsstats socialsikringslovgivning der finder anvendelse (herunder artikel 13), »*skal fortolkes i lyset af deres formål*, som, specielt hvad angår social sikring, er at gennemføre *den størst mulige grad* af fri bevægelighed for vandrende arbejdstagere, hvilket er en del af Fællesskabets grundlag« [83]. Desuden er nationale bestemmelser om social beskyttelse, som er til ugunst for, eller hvori der fastsættes ugunstige betingelser for, udøvelse af erhvervsmæssig beskæftigelse uden for den pågældende medlemsstats

80 — Dom af 5.5.1977, sag 102/76, Perenboom, Sml. s. 815, domskonklusionen samt præmis 13 og 14 (min fremhævelse).

81 — Dom af 21.2.1991, sag C-140/88, Noij, Sml. I, s. 387, præmis 15 og 17 samt domskonklusionen. Det kan i denne forbindelse nævnes, at Domstolen anså arbejdstagere, som var ophørt med enhver erhvervsmæssig aktivitet, for omfattet af forordningen, til trods for at dette ikke er foreskrevet i nogen af forordningens bestemmelser (jf. punkt 9). Domstolen fandt det i strid med forordningens formål (»at fremme den frie bevægelighed for vandrende arbejdstagere mest muligt«), »at en arbejdstager — uden at det er begrundet i almene hensyn — fratages en del af en pension, som han modtager i henhold til en anden medlemsstats lovgivning, alene fordi han har taget bopæl i en anden medlemsstat« (præmis 13).

82 — I Kits van Heijningen-dommen var det en fuldstændig tilsvarende betragtning, der var afgørende for Domstolen, da den fandt en national foranstaltning uforenelig med forordningens artikel 13, stk. 2, litra a) (jf. præmis 21).

83 — Masgio-dommen (præmis 16, min fremhævelse); jf. i samme retning dom af 25.2.1986, sag 284/84, Spruyt, Sml. s. 685, præmis 18 og 19; jf. også Noij-dommen, præmis 13.

område, ifølge Domstolens faste praksis uforenelige med traktatens artikel 48 og 52 [84]; det gælder naturligvis også nationale bestemmelser om finansieringen af den sociale beskyttelse [85]. På denne baggrund anser jeg det for indiskutabelt, at det til enhver tid udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, når en anden medlemsstat end den, hvori en vandrende arbejdstager udøver (eller har udøvet) erhvervsmæssig beskæftigelse, opkræver »sociale bidrag« — uanset arten heraf — eftersom noget sådant kan afholde arbejdstagerne fra at gøre brug af de rettigheder, som traktaten sikrer dem.

F — *Virkningerne af CRDS og CSG*

33. Den Franske Republik er af den opfattelse, at man må relativisere betydningen af den hindring, som opkrævningen af de to omtvistede bidrag måtte anses for at udgøre. Den har i denne forbindelse fremhævet satsernes beskedne størrelse (for CRDS' vedkommende er satsen 0,5%, mens den for CSG's alt efter opkrævningsgrundlaget enten er 7,5% eller 6,5% og under alle omstændigheder lavere end den normale bidragssats) og det forhold, at bidragene kun berører en ubetydelig del af de af de vandrende arbejdstagere, som udøver erhvervsmæssig beskæftigelse i udlandet, men som fortsat er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig. De dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Frankrig har indgået i henhold til den modeloverenskomst om indkomst- og formuebeskatning, som Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling har udarbejdet, foreskriver som hovedregel, at indtægter af lønnet eller selvstændigt arbejde skal beskattes i den kontraherende medlemsstat, hvorfra de hidrører, eller i den stat, hvori den erhvervsmæssige beskæftigelse udøves (jf. artikel 14 og 15). Dette indebærer, at det ikke kan gøres pligtigt at betale de to omtvistede bidrag af indtægterne ved erhvervsmæssig beskæftigelse, som arbejdstagere, der har bevaret deres skattemæssige hjemsted i Frankrig, har udøvet i en anden medlemsstat. Kun undtagelsesvis bestemmes det i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Frankrig har indgået med sine nabolande, at indtægter oppebåret af en særlig gruppe vandrende skatteydere, nemlig de såkaldte »grænsearbejdere« (jf. fodnote 37), beskattes i bopælsstaten og ikke i beskæftigelsesstaten (jf. punkt 13). Ifølge den franske regering berører CRDS og CSG dog kun en ubetydelig del af de af forordningen omfattede arbejdstagere, hvorfor der ikke, hvis jeg har forstået den ret, kan rettes kritik mod de to bidrag.

34. Den franske regerings opfattelse påkalder sig imidlertid to rækker indvendinger. For det første er selv en national foranstaltning, der kun rejser en »beskeden« hindring for den frie bevægelighed for

84 — Jf. Spruyt-dommen, præmis 19, domme af 7.7.1988, sag 143/87, Stanton, Sml. s. 3877, præmis 14, og forenede sager 154/87 og 155/87, Wolf m.fl., Sml. s. 3897, præmis 14, Masgio-dommen, præmis 16 og 17, dom af 4.10.1991, sag C-349/87, Paraschi, Sml. I, s. 4501, præmis 22, af 5.10.1994, sag C-165/91, Van Munster, Sml. I, s. 4661, præmis 27, og af 15.2.1996, sag C-53/95, Kemmler, Sml. I, s. 703, præmis 11.

85 — Terhoeve-dommen, præmis 35.

personer eller for en anden ved traktaten sikret grundlæggende frihed, ifølge Domstolens faste praksis uforenelig med fællesskabsretten (jf. fodnote 67). For det andet ses der i argumentet om bestemmelserne i de overenskomster, som Den Franske Republik er part i, bort fra, at der i disse overenskomster ikke foreskrives de samme vilkår for indkomstsurrogater som for erhvervsindtægter. I modsætning til de sidstnævnte skal indkomstsurrogater som hovedregel beskattes i den kontraherende stat, hvori modtagerne har bopæl. Dette gælder for alderspension og enhver anden indtægt fra andre kilder (end erhvervsudøvelse), som ikke er udtrykkeligt omfattet af andre traktatbestemmelser [86]. Det vil sige, at der skal betales CRDS og CSG af indkomstsurrogater oppebåret af *samtlige* arbejdstagere, som har bevaret deres skattemæssige hjemsted i Frankrig, ikke kun »grænsearbejdere«s indkomstsurrogater.

G — *Diskriminationsaspektet af CRDS og CSG*

35. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at de omtvistede bidrag, der påhviler alle, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, på den samme måde, er udtryk for forskelsbehandling af vandrende arbejdstagere, eftersom der ikke tages hensyn til den objektivt forskellige situation, som de befinder sig i. Disse arbejdstagere er faktisk omfattet af forordningens anvendelsesområde i modsætning til arbejdstagere, som ikke har forladt Den Franske Republik for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse et andet sted. Kommissionen mener tilsyneladende, at Den Franske Republik har gjort sig skyldig i den samme overtrædelse i relation til traktatens artikel 48 og 52 som den, der er konstateret i forhold til forordningens artikel 13.

36. Denne artikel i forordningen har til formål at drage en skillelinje mellem vandrende og ikke-vandrende arbejdstagere og dermed forhindre, at de førstnævnte undergives bopælsstatens sociale sikringsordning, når denne stat ikke er den samme som den, hvori de udøver deres erhvervsmæssige beskæftigelse. Forordningen har med sit forbud mod samtidig anvendelse af flere medlemsstaters lovgivning klart til formål at stille vandrende arbejdstagere anderledes i den åbenbare hensigt at forskåne dem for de forviklinger, som de kunne komme ud for, hvis de — i modsætning til arbejdstagere, som ikke havde forladt deres hjemland — var eller havde været omfattet af lovgivningen i mere end én medlemsstat efter at have udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse i mere end én medlemsstat (forordningens artikel 2, stk. 1). Det er således forordningen selv, der har trukket en skillelinje ved at fast-

86 — Jf. artikel 18 og 21 i OECD's modeloverenskomst om dobbeltbeskatning.

sætte som princip, at der skal ske en koordination af reglerne med udgangspunkt i den situation, som den enkelte vandrende arbejdstager befinder sig i. Med hensyn til materien er tiende betragtning til forordningen meget klar: »for i videst muligt omfang at sikre *ligebehandling* af alle arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, der er beskæftiget på en medlemsstats område, er det hensigtsmæssigt som hovedregel at fastsætte, at den lovgivning, der skal finde anvendelse, er lovgivningen i den medlemsstat, på hvis område den pågældende udøver sin lønnede beskæftigelse eller selvstændige virksomhed« (min fremhævelse). Fællesskabslovgiver har som kriterium for bestemmelsen af, hvilken medlemsstats lovgivning der finder anvendelse, ikke valgt »det skattemæssige hjemsted«, men det sted, hvor den erhvervsmæssige beskæftigelse udøves (eller er blevet udøvet). Af denne grund står det klart, at den forskelsløse opkrævning af CRDS og CSG af samtlige arbejdstagere, som er skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, herunder vandrende arbejdstagere, der udøver deres beskæftigelse i en *anden* medlemsstat, giver anledning til forskelsbehandling af sidstnævnte og er i strid med artikel 13, der forbyder samtidig anvendelse af flere medlemsstaters lovgivning, og i sidste instans med traktatens artikel 48 og 52, som forordningen som gennemførelsesforanstaltning til disse artikler bygger på (jf. retsgrundlaget, artikel 51).

37. Afslutningsvis skal det bemærkes, at man på dette punkt kan drage en parallel til Domstolens praksis vedrørende diskriminerende national beskatning (som er forbudt i henhold til traktatens artikel 95) [87]. Det er nemlig således, at selv om både CRDS og CSG udløses af en objektiv faktor, som er den samme for alle, der er hjemmehørende i Frankrig, er det alligevel udtryk for forskelsbehandling af vandrende i forhold til ikke-vandrende arbejdstagere at pålægge førstnævnte et bidrag til finansiering af en social sikringsordning, som de *ikke* er tilsluttet, og hvis ydelser kun de sidstnævnte kan nyde godt af.

87 — Ifølge Domstolens faste praksis (jf. f.eks. domme af 16.12.1992, sag C-17/91, Lornoy m.fl., Sml. I, s. 6523, sag C-114/91, Clays, Sml. I, s. 6559, og forenede sager C-144/91 og C-145/91, Demoor m.fl., Sml. I, s. 6613, dom af 2.8.1993, sag C-266/91, Celbi, Sml. I, s. 4337, og af 27.10.1993, sag C-72/92, Scharbatke, Sml. I, s. 5509) skal der »for så vidt angår en afgift, som rammer importerede og indenlandske produkter efter samme kriterier ... tages hensyn til det formål, hvortil afgiftsprovenuet skal anvendes. Når et sådant afgiftsprovenu er bestemt til at betale aktiviteter, der i særlig grad er til fordel for indenlandske, afgiftsbelagte produkter, kan dette medføre, at et bidrag, der opkræves efter samme kriterier, alligevel er en diskriminerende beskatning i det omfang, den afgiftsmæssige byrde, der påhviler indenlandske produkter, opvejes af de fordele, som afgiften skal finansiere, hvorimod den afgift, der påhviler de importerede produkter, er udtryk for en klar byrde« (Clays-dommen, præmis 16).

VII — Forslag til afgørelse

38. På baggrund af de foranstående betragtninger foreslår jeg derfor Domstolen:

— at den giver Kommissionen medhold i de to søgsmål og fastslår, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EF-traktatens artikel 48 og 52 (efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF) samt artikel 13 i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet,

1) ved at opkræve et bidrag til dækning af underskuddet på de sociale sikringsordninger af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater for arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende, som er bosat i Frankrig, men som arbejder i en anden medlemsstat og ikke er omfattet af den franske socialsikringslovgivning som følge af forordningen

og

2) ved at opkræve et generelt socialsikringsbidrag af erhvervsindtægter og indkomstsurrogater for arbejdstagere, som er bosat i Frankrig, men

som ikke er omfattet af den franske socialsikringslovgivning som følge af forordningen

og

— tilpligter Den Franske Republik at betale sagens omkostninger.