FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 7 september 1999 *

I — Föremålet för denna talan

1. Europeiska gemenskapernas kommission (nedan kallad kommissionen) har, genom talan som väckts den 12 februari 1998 (mål C-34/98) respektive den 7 maj 1998 (mål C-169/98), yrkat att domstolen med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) skall fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 13 i förordning (EEG) nr 1408/71 [1],

1) genom att ta ut en avgift för att täcka de sociala skulderna (contribution pour le remboursement de la dette sociale, nedan kallad CRDS) på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster för anställda och egenföretagare som är bosatta i Frankrike men som arbetar i en annan medlemsstat och som enligt nämnda förordning inte omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet, och

2) genom att ta ut en allmän social avgift (contribution sociale généralisée, nedan kallad CSG) på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster för arbetstagare som är bosatta i Frankrike men som enligt nämnda förordning inte omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet.

I de båda förfarandena har kommissionen yrkat att Republiken Frankrike skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

2. Tvisterna rör problemet med den progressiva beskattningen för finansiering av systemen för social trygghet. Finansieringen av det sociala skyddsnätet uppgår till betydande belopp, genom att de utgör cirka 20—30 procent av bruttonationalprodukten i de flesta medlemsstaterna, och till stor del (dock i mycket olika omfattning, beroende på vilken stat det rör sig om) härrör från de obligatoriska avgifter som

* Originalspråk: italienska.

1 — Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, s. 2, svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 57, nedan kallad förordningen), i dess ändrade och uppdaterade lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 118/97 av den 2 december 1996 (EGT L 28, s. 1). Efter att ha konsoliderats har förordningen senare ändrats genom rådets förordning (EG) nr 1223/98 av den 4 juni 1998 (EGT L 168, s. 1), rådets förordning (EG) nr 1606/98 av den 29 juni 1998 (EGT L 209, s. 1) och rådets förordning nr 307/99 av den 8 februari 1999 (EGT L 38, s. 1).

tas ut på förvärvsinkomster och från skatteintäkter.[2] Enligt de framtidsperspektiv som blev uppenbara genom den debatt som tog sin början under 1970-talet, finns det flera skäl till att skatteintäkter (direkt beskattning i form av allmän beskattning eller beskattning för ett visst ändamål samt indirekt beskattning) har tillgripits i ökande utsträckning: nödvändigheten av att uppfylla de krav som hänger samman med ökade utgifter för det sociala skyddsnätet (exempelvis befolkningens gradvisa åldrande i förening med ett förkortat förvärvsliv och höjda pensionsförmåner)[3] samt kravet på att göra formerna för denna finansiering rättvisare. Som framgår nedan utgör de båda författningar som är föremålet för dessa förfaranden försök till lösning på denna frågeställning. Inledningsvis skrev jag att de båda målen som prövas här "rör" beskattningen för finansiering av systemen för social trygghet. Här krävs det en förklaring. I dessa tvister medges att medlemsstaterna har friheten att sörja för denna finansiering genom bestämmelser av "skatteteknisk" art som omfattar samtliga skattebetalare. Föremålet för talan är dock inte en "beskattningsfrihet" i allmänhet utan berör denna endast i den mån som uttagen görs på inkomster hos en betämd kategori skattebetalare, nämligen migrerande arbetstagare som är bosatta i en medlemsstat och som vid utövande av en av de grundläggande fria rörligheterna om rörlighet som garanteras genom fördraget omfattas eller har omfattats av en eller flera medlemsstaters lagstiftning om social trygghet.

II — Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

3. I artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget garanteras fri rörlighet för anställda och egenföretagare. Rådet har vid antagande av förordningen även grundat sig på artikel 51 i EG-fördraget (nu artikel 42 EG i ändrad lydelse).[4] Förordningen är menad att i större omfattning samordna de nationella lagstiftningarna i fråga om social trygghet och på så sätt såvitt möjligt avskaffa de hinder som dessa lagstiftningar medför för den fria rörligheten för alla arbetstagare, anställda eller egenföretagare.[5]

I artikel 1 (med rubriken Definitioner) i förordningen definieras under j "lagstift-

2 — Exempelvis utgjorde intäkterna av skattetekniskt slag, i förhållande till hela finansieringen av det sociala skyddsnätet år 1988, 77,5 procent i Danmark, 18,2 procent i Frankrike, 25,2 procent i Tyskland, 14,6 procent i Nederländerna och 43,4 procent i Förenade kungariket (se, Euzeby, A., *Le financement de la protection sociale dans les pays de la CEE: problèmes et perspectives*, i arbetsdokument från konferensen "*Quel avenir pour l'Europe sociale: 1992 et après?*", Bryssel den 16 och 17 november 1990, Ciaco förlag, 1992, s. 133, tabell 3, särskilt s. 157).

3 — De sociala trygghetsförmånerna är bland de utgifter som är de mest avgörande för skillnaderna i de totala offentliga utgifternas "tyngd" i förhållande till bruttonationalprodukten i gemenskapens medlemsstater (Sigillò Massara, G., *Il finanziamento della sicurezza sociale nella CEE: problemi e prospettive*, i *Il sistema previdenziale europeo*, sammanställd av R. Pessi, CEDAM, Milano 1993, s. 135, särskilt s. 136 med hänvisning till uppgifter från OECD).

4 — Förordningen har likaså antagits med stöd av artikel 235 i EG-fördraget (nu artikel 308 EG).

5 — Förordningen som ursprungligen gällde enbart anställda arbetstagare har gradvis utvidgats till att omfatta egenföretagare genom rådets förordning (EEG) nr 1390/81 av den 12 maj 1981 om utvidgning av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen till att omfatta även egenföretagare och deras familjer (EGT L 143, s. 1; svensk specialutgåva, område 5, volym 2, s. 1329). Med hänsyn till att det i EG-fördraget inte föreskrivs några sådana särskilda befogenheter som krävs för att genomföra denna utvidgning utgörs den rättsliga grunden för förordning nr 1390/81 av artiklarna 2 (nu artikel 2 EG i ändrad lydelse), 7 (upphävd genom Amsterdamfördraget), 51 och 235 i EG-fördraget.

ning" som "i förhållande till varje medlemsstat, nuvarande eller kommande lagar, och andra författningar om de grenar av och system för social trygghet som täcks av artikel 4.1 och 4.2...".

I artikel 2.1 i förordningen (med rubriken Personkrets) föreskrivs att "denna förordning gäller arbetstagare, anställda eller egenföretagare, som omfattas eller har omfattats av lagstiftningen i en eller flera medlemsstater och som är medborgare i en medlemsstat eller är statslösa eller flyktingar bosatta inom en medlemsstats territorium, samt deras familjemedlemmar och efterlevande".

Artikel 4.1 i förordningen (med rubriken Sakområden) har följande lydelse: "Denna förordning gäller all lagstiftning om följande grenar av social trygghet:

a) Förmåner vid sjukdom och moderskap.

b) Förmåner vid invaliditet, även sådana som är avsedda att bevara eller förbättra förvärvsförmågan.

c) Förmåner vid ålderdom.

d) Förmåner till efterlevande.

e) Förmåner vid olycksfall i arbetet och arbetssjukdomar.

f) Dödsfallsersättningar.

g) Förmåner vid arbetslöshet.

h) Familjeförmåner."

I artikel 4.2 i förordningen anges att "denna förordning gäller alla allmänna och särskilda system för social trygghet, oavsett om de bygger på avgiftsplikt eller inte ...".

I artikel 13.1 i förordningen (med rubriken Allmänna regler), som återfinns i avdelning II om "bestämmande av tillämplig lagstiftning", föreskrivs att "personer för vilka denna förordning gäller [skall] omfattas av lagstiftningen i endast en medlemsstat...".

Om inte annat följer av artiklarna 14—17 i förordningen (som gäller särskilda fall) föreskrivs i artikel 13.2 slutligen att:

"a) Den som är anställd för arbete inom en medlemsstats territorium skall omfattas av denna medlemsstats lagstiftning, även om han är bosatt inom en annan medlemsstats territorium eller om det företag eller den person som han är anställd hos har sitt säte eller är bosatt inom en annan medlemsstats territorium.

b) Den som är egenföretagare inom en medlemsstats territorium skall omfattas av denna medlemsstats lagstiftning även om han är bosatt inom en annan medlemsstats territorium."

III — Den nationella lagstiftningen i fråga i mål C-34/98: CRDS

4. CRDS infördes genom artikel 14-I i förordning nr 96-50 av den 24 januari 1996 om täckande av de sociala skulderna (nedan kallad förordning 96-50).[6] CRDS skall erläggas av alla fysiska personer som i inkomstskattehänseende anses vara bosatta i Frankrike.[7] CRDS skall (i vad frågan gäller här) tas ut på vissa förvärvsinkomster (som löner) och på några ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster (till

6 — *Journal officiel de la République française* (fransk författningssamling och riksdagstryck, nedan kallad *JORF*) av den 25 januari 1996, s. 1226.

7 — Se artikel 14 första stycket i förordning 96-50, vari hänvisas till artikel L 136-1 i socialförsäkringslagen (code de la sécurité sociale, nedan kallad CSS). Nuvarande artikel L 136-1 i CSS (f.d. artikel 127 i lag 90-1168 genom vilken CSG inrättades: se fotnot 20 nedan) har ändrats genom den för 1993 justerade finanslagen nr 93-859 av den 22 juni 1993. De personer anses ha sitt skattemässiga hemvist i Franrike som uppfyller förutsättningarna enligt artikel 4 B i den allmänna skattelagen, nämligen "den som har sitt hemvist eller sin huvudsakliga vistelseort i Frankrike, den som i egenskap av anställd eller egenföretagare utövar förvärvsverksamhet i Frankrike, såvida det inte bevisas att denna verksamhet utövas som bisyssla, den som har sin väsentliga ekonomiska verksamhet i Frankrike". I likhet med CSG (se fotnot 21) tillämpas CRDS dock inte på inkomster från yrkesverksamhet som anställda eller egenföretagare intjänat i Frankrike vilka även om de omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet har sitt skattemässiga hemvist i en annan medlemsstat.

exempel pensioner och arbetslöshetsförmåner).[8] Enligt artikel 15-III, punkt 1 i förordning 96-50 påförs CRDS även de förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster av utländskt ursprung som skall inkomstbeskattas i Frankrike, naturligtvis med iakttagande av sådana skatteavtal som har ingåtts för att undvika dubbelbeskattning. De förtryckta blanketterna för fysiska personers inkomstdeklaration innehåller en rubrik för de "utländska" inkomster som skall påföras CRDS.[9] CRDS på inkomster med utländskt ursprung skall regleras, tas ut och kontrolleras av skatteadministrationen i Republiken Frankrike enligt samma regler, och med samma garantier, förmåner och sanktioner som föreskrivs för inkomstskatten.[10] CRDS, som är fastställd till 0,5 procent av den beskattningsbara inkomsten[11], skall tas ut på nationella eller icke-nationella inkomster som uppbärs mellan den 1 februari 1996 och den 31 januari 2009.[12]

5. Intäkterna från CRDS avsätts med stöd av artikel 6-I i förordning 96-50 till Caisse d'amortissement de la dette sociale (Kassan för amortering av den sociala skulden, nedan kallad Cades)[13], ett offentligt organ som övervakas av ekonomi- och finansministern samt av socialförsäkringsministern.[14] I artikel 2 i förordning 96-50 ges Cades som främsta uppgift att ansvara för betalningen av den sociala skuld som den 31 december 1995 fastställts till 137 miljarder FRF[15] som den centrala byrån för myndigheterna för social trygghet (Agence centrale des organismes de sécurité sociale, nedan kallad ACOSS) är skyldig det statliga

8 — De inkomster på vilka CRDS tas ut är i stor utsträckning desamma som de inkomster på vilka även CSG påförs (se artikel 14-I andra stycket i förordning 96-50 vari hänvisas till förvärvsinkomster och till ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster som anges i artikel L 136-2—L 136-4 i CSS avseende CSG. Artikel 136-1—136-5 i CSS motsvarar införlivandet i CSS av de lagbestämmelser varigenom CSG infördes (se artikel 7 i lag nr 93-936 av den 22 juli 1993, *JORF* av den 23 juli 1993, s. 10374, nedan kallad lag 93-936)). Från början berörde CRDS en hel rad inkomster som inte omfattas av CSG. Bland förvärvsinkomster som var undantagna från CSG men underkastade CRDS fanns exempelvis arbetsgivaravgifter till socialförsäkringssystem och tilläggspensionssystem, ersättning som utbetalades vid ändrade eller upphävda anställningsavtal och ytterligare föräldraförmåner för arbetstagare med barn, medan bland motsvarande inkomster som enbart var underkastade CRDS återfanns arbetslöshetsförmåner, pensions- eller invaliditetsförmåner för skattebetalare som var undantagna inkomstskatt, sjukpenning, moderskapspenning och ersättning vid yrkesskada samt bostadstillägg (se artikel 14 i förordning 96-50 och redogörelsen för Frankrikes president om förordning 96-50 av den 24 januari 1996 om ersättning av den sociala skulden; *JORF* av den 25 januari 1996, s. 1225, särskilt s. 1226). Genom artikel 9 och följande artiklar i lag nr 96-1160 av den 27 december 1996 om finansieringen av socialförsäkringen för år 1997 (*JORF* av den 29 december 1996, s. 19369, nedan kallad lag 96-1160) breddades därefter underlaget för beräkning av CSG genom införandet av ändringarna i artikel 136-1 och följande artiklar i CSS. För förvärvsinkomsterna syftade utvidgningen till att få underlaget att sammanfalla med underlaget för CRDS, medan för motsvarande inkomster den nuvarande utvidgningen av skatteunderlaget för CSG är mindre omfattande än den som avser CRDS, eftersom familjeförmåner och bostadstillägg fortfarande är undantagna (se den regeringsrapport som visar inriktningen på hälsopolitiken och socialförsäkringspolitiken och de målsättningar som bestämmer de allmänna villkoren för ekonomisk jämvikt och som bifogats lag 96-1160; *JORF* av den 29 december 1996, s. 19376, punkt 3.2.1). Den nästan totala justeringen av skatteunderlaget för CSG till skatteunderlaget för CRDS har gjort det möjligt att förenkla de källskatteuttag som företagen verkställer på de anställdas löner (*ibidem*).

9 — Artikel 15-III, punkt 1 i förordning 96-50.

10 — Se artikel L 136-6 III i CSS till vilken tredje stycket i artikel 15-I i förordning 96-50 hänvisar (bestämmelse som i sig gäller CRDS på inkomster av förmögenhet, en skatt som inte är föremål för talan i mål C-34/98), till vilken artikel 15-III avseende CRDS på "utländska" inkomster i sin tur hänvisar.

11 — Artikel 19 i förordning 96-50.

12 — Se artiklarna 14-I och 15-III punkt 1 i förordning 96-50. Kommissionen har angett att 1998 års lag om finansiering av socialförsäkringen har förlängt tiden för tillämpningen av CRDS till januari 2014.

13 — Cades inrättades genom artikel 1 i förordning 96-50.

14 — Cades' organisation, administrativa och ekonomiska förvaltning samt räkenskapsförvaltning regleras i detalj genom förordning nr 96-353 av den 24 april 1996 om kassan för avskrivning av den sociala skulden (*JORF* av den 26 april 1996, s. 6395, nedan kallad förordning 96-353).

15 — Motsvarande cirka 20,6 miljarder euro. År 1996 uppgick de passiva räntorna på denna skuld till 8,2 miljarder FRF, motsvarande cirka 1,25 miljarder euro (se ovannämnda rapport från Republikens president, fotnot 8, s. 1225).

kreditinstitutet Caisse des dépôts et consignations (nedan kallat CDC).[16] Denna skuld härrör från CDC:s finansiering av de underskott som uppkommit under 1994 och 1995 i verksamheten inom det allmänna systemet för social trygghet, förutom förväntat underskott för budgetåret 1996. Cades, till vilken skulden hos ACOSS (se artikel 4-I) överförts från och med den 1 januari 1996, skall för att kunna fullgöra denna uppgift verkställa en rad utbetalningar avsedda att amortera den sociala skulden. I synnerhet skall Cades från 1996 till 2008 årligen till den allmänna statsbudgeten betala in ett belopp på 12.5 miljarder FRF.[17] Cades hade dessutom till uppgift att enbart under år 1996 betala in högst 3 miljarder FRF[18] till nationella sjuk- och moderskapskassan för egenföretagare som inte arbetar inom jordbruket (Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles, nedan kallad CANAM) för (åtminstone en delvis) amortering av den skuld som fastställts den 31 december 1995 och för finansieringen av det beräknade underskottet för år 1996 (se artikel 4-II). De medel som gör det möjligt för Cades att verkställa dessa utbetalningar begränsar sig inte till CRDS på förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster (nämligen den skatt som är föremål för detta förfarande) utan innefattar likaså exempelvis sådana medel som härrör från CRDS på inkomster av förmögenhet (artikel 15-I), från CRDS på försäljning av vissa ädla metaller, stenar och konstföremål (artikel 17-I), från utdelning av obligationer (artikel 5-I) samt från förvaltning och försäljning av fastighetsbeståndet hos myndigheter för social trygghet (artikel 9).[19]

IV — Den nationella lagstiftningen i fråga i mål C-169/98: CSG

6. CSG infördes genom artikel 127 i 1991 års finanslag nr 90-1168 av den 29 december 1990.[20] I likhet med CRDS skall CSG betalas av alla fysiska personer som i inkomstskattehänseende anses vara bosatta

16 — Se artikel 4-I i förordning 96-50. CDC är ett nationellt offentligt organmed särskild ställning, ursprungligen depositarie och — "lagstadgad — enda och obligatorisk" förvaltare av privata fonder och därefter för egen del eller för andra organ ansvarig för förvaltningen och administrationen för en hel rad fonder vars säkerhet anses ligga i allmänintresset (sparfonder, försäkringsfonder, pensionsfonder, fonder av social karaktär, notariatsfonder etc. Se M. Pomey *Le régime juridique de la Caisse des dépôts et consignations* i *La Revue Administrative*, 1974, nr 157, s. 18). CDC har även till uppgift att direkt fördela vissa stödförmåner (se dom av den 6 juni 1985 i mål 157/84, Frascogna I, REG 1985, s. 1739 och av den 9 juli 1987 i mål 256/86, Frascogna II, REG 1987, s. 3431).

17 — Motsvarande cirka 1,9 miljarder euro. Se artikel 4-III i förordning 96-50.

18 — Motsvarande cirka 0,45 miljarder euro.

19 — För detaljerade uppgifter om Cades' medel och utgifter, se artiklarna 9 och 10 i förordning 96-353. CRDS har följt en rad undantagsåtgärder, som har visat sig vara otillräckliga, avsedda att fylla det underskott i socialförsäkringen som har uppkommit under 1990-talet, och som inom ramen för en allmän reform av det franska systemet för social trygghet har åtföljts av strukturåtgärder och brådskande åtgärder för att åter skapa ekonomisk jämvikt inom socialförsäkringen (*JORF* av den 25 januari 1996, s. 1230; detta beslut syftar till ekonomisk jämvikt inom de sociala trygghetsgrenarna sjukdom och familj). Enligt rapporten till Frankrikes president om detta beslut "innefattar den reform av det sociala skyddsnätet som regeringen lagt fram strukturåtgärder avsedda att på fasta grunder stärka socialförsäkringssystemens framtida jämvikt. En sådan jämvikt är nämligen garantin för dessa systems varaktighet och för deras sociala och ekonomiska effektivitet" (*JORF* av den 25 januari 1996, s. 1229).

20 — *JORF* av den 30 december 1990 (artikel 127 återfinns på s. 16387), nedan kallad lag 90-1168. Efter införandet av denna skatt införlivades lagbestämmelserna om CSG genom lag 93-936 (se fotnot 8) i CSS (artikel L 136-1 och följande artiklar). Vid två tillfällen har Conseil Constitutionnel kunnat fastställa CSG:s rent skattemässiga karaktär med avseende på nationell rätt (se beslut nr 90-285 av den 28 december 1990 (*JORF* av den 30 december 1990, s. 16609) och nr 96-384 av den 19 december 1996 (*JORF* av den 29 december 1996, s. 19380)).

i Frankrike.[21] CSG som är tillämplig från och med den 1 februari 1991 (se artikel 127 i lag 90-1168) skall (i vad frågan gäller här) tas ut på samtliga förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster (däri inbegripet inkomster som härrör från utlandet eller som uppburits utomlands) som anges i artikel L 136-2 och följande artiklar i CSS (f.d. artikel 128 och följande artiklar i lag 90-1168). Detta innebär att CSG till följd av den utvidgning av skatteunderlaget som infördes vid ett senare tillfälle genom lag 96-1160 (se fotnot 8) har praktiskt taget samma skatteunderlag som CRDS. De inkomster på vilka CSG tas ut är naturligtvis inkomster som är beskattningsbara i Frankrike och, i de fall inkomsterna uppburits i utlandet, med iakttagande av tillämpliga internationella dubbelbeskattningsavtal.

7. Till skillnad från CRDS uttas CSG emellertid på förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster direkt av de institutioner som har till uppgift att inkassera de obligatoriska avgifterna till det allmänna systemet för social trygghet enligt de förfaranden, garantier och sanktioner som tillämpas när avgifter tas ut till det allmänna systemet på samma inkomstkategorier.[22] För att bestämmelserna om CSG skall kunna tillämpas på arbetstagare som inte är anslutna till det franska systemet för social trygghet på grund av att de utövar yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, har dessa enligt vad kommissionens inledande undersökning har gett vid handen anmodats att skriva in sig hos Förbunden för inkassering av avgifter för social trygghet och för familjeförmåner (Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales, nedan kallade URSSAF).[23] Till följd av de svårigheter som uppstått vid uppbörden av denna skatt och i syfte att förbättra formerna för uppbörden fattade Republiken Frankrike den 28 november 1994 ett ensidigt beslut om att inställa uttaget av CSG hos dem som uppbär förvärvsinkomster eller ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster som härrör från utlandet.[24]

8. Den fasta skattesatsen för CSG som ursprungligen motsvarade 1,1 procent av den beskattningsbara inkomsten har gradvis höjts till 2,4 procent 1993, till 3,4 procent 1996 och till 7,5 procent 1997 (6,2 procent för ersättningar som utgår i stället för förvärvsinkomster).[25] Till en början betalades intäkterna från CSG i sin helhet

21 — Se artikel L 136-1 i CSS (f.d. artikel 127 i lag 90-1168). När det gäller vilka personer som är skyldiga att betala CSG anger den franska regeringen att (i likhet med CRDS, se fotnot 7) skatten inte påförs förvärvsinkomster som anställda eller egenföretagare uppburit i Frankrike, vilka samtidigt som de omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet har sitt skattemässiga hemvist i en annan medlemsstat.

22 — Se artikel L 136-5, I i CSS (f.d. artikel 131-I i lag 90-1168).

23 — Enligt artikel L 136-5, I andra stycket i CSS (f.d. artikel 131-I, andra stycket i lag 90-1168) är URSSAF och de allmänna socialförsäkringskassorna berättigade att verkställa kontroller av insättningen av CSG enligt de förfaranden som föreskrivs i CSS.

24 — Uttaget av CSG hos a) gränsarbetare, b) anställda vars arbetsgivare inte är etablerade i Frankrike och c) innehavare av pension som härrör från verksamhet i utlandet hade enligt den franska regeringen framkallat vissa sådana särskilda svårigheter som skyldigheten att skriva in sig hos ett franskt socialförsäkringsorgan (medan CRDS betalas in direkt till den skatteadministration till vilken den enda inkomstdeklarationen lämnas in) och att upprätta en regelbundet återkommande deklaration av inkomster som uppburits i utlandet och som konverterats till franska franc.

25 — De olika skattesatserna har fastställts av respektive artikel 134-I i lag 90-1168, artikel 8-III i lag 93-936, artikel 37 i lag 96-1160 och artikel L 136-8, I och II i CSS. För verksamhetsåret 1997 anger den ovannämnda rapporten till regeringen som åtföljer lag 96-1160 att de totala intäkterna av CSG uppnår 44,2 miljarder FRF (motsvarande cirka 6,7 miljarder euro) som härrör till 74 procent från CSG på förvärvsinkomster, till 19 procent från CSG på motsvarande inkomster och till 7 procent från CSG på inkomster av förmögenhet (*JORF* av den 29 december 1996, s. 19378).

till Nationella kassan för familjeförmåner (Caisse nationale des allocations familiales, nedan kallad CNAF).[26] Enligt artikel L 136-8, IV i CSS betalas för närvarande intäkterna från den CSG som tas ut på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster till CNAF för den del som motsvarar en andel på 1,1 procent, respektive till Solidaritetsfonden för äldre personer (Fonds de solidarité vieillesse, nedan kallad FSV)[27] för den del som motsvarar en andel på 1,3 procent och till de obligatoriska sjukförsäkringssystemen för den del som motsvarar en andel på 5,1 procent (CSG på förvärvsinkomster), eller på 3,8 procent (CSG på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster). Genom 1997 års finanslag har CSG på förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster gjorts delvis avdragsgill från den beskattningsbara inkomsten.[28]

9. Genom att CSG gradvis ersätter socialförsäkringsavgifter av degressiv karaktär avses den införa ett slags "skatteprogressivitet" i förhållande till den beskattningsbara inkomsten (eller snarare till vars och ens skatteförmåga). Utgångspunkten för den lag varigenom denna skatt har införts är att likvärdigheten, solidariteten och den sociala rättvisan skall stärkas. De allmänna rättigheterna att få täckning för försäkringsrisker skall på så sätt komma att motsvaras av allmänna skyldigheter att finansiera dessa: "med CSG har staten sökt framhäva systemets tendens till omfördelning".[29] Då CSG vilar på den princip enligt vilken lika inkomster skall motsvaras av lika skatter är den följaktligen instrumentet för att anpassa formerna för finansieringen av den sociala tryggheten till en ny syn på solidaritetsprincipen, som för närvarande betecknas som "allmän" och på vilken det franska systemet för social trygghet grundar sig. CSG ersätter på så sätt delvis de socialförsäkringsavgifter som fram till införandet av denna skatt var alltför betungande för mindre inkomster och som samtidigt får till följd att medlen avsedda för utgifter för den sociala tryggheten ökar.[30] Den progressivitet som kännetecknar CSG är dessutom avsedd att göra det möjligt att sänka kvoten för socialförsäkringsavgifterna.[31] Som den franska regeringen har noterat representerar CSG den första etappen av en delbeskattning av socialförsäk-

26 — Se artikel 134-II i lag 90-1168.

27 — FSV infördes genom artikel 1 i lag 93-936 och föreskrivs för närvarande genom artikel L 135-1 i CSS.

28 — Se artikel 94 i lag nr 96-1181 av den 30 december 1996 (*JORF* av den 31 december 1996, s. 19490).

29 — Ovannämnde Sigillò Massara, s. 166, med särskild hänvisning till CSG. Det franska fallet förefaller inte vara isolerat. Enligt Williams "har under loppet av den senare delen av detta sekel metoderna för inkomstbeskattningen anpassats för att medel skall kunna uppbäras för den sociala tryggheten" (Williams, D., *Asscher: the European Court and the power to destroy*, i *EC Tax Review*, 1997, s. 4, särskilt s. 6, fri översättning).

30 — Se Europeiska kommissionen, *Det sociala skyddsnätet i Europa*, *Europeiska gemenskapernas officiella tidning*, Luxemburg 1994, s. 32.

31 — Exempelvis åtföljdes ökningen med en procent av CSG-kvoten (från 2,4 procent till 3,4 procent, se ovan punkt 8), avsedd för sjukförsäkringen, av en samtidig sänkning med 1,3 procent av motsvarande socialförsäkringsavgifter på förvärvsinkomster (se ovannämnda regeringsrapport om lag 96-1160, punkt 3.2.2 som hänvisar till artikel 17-26 i denna lag).

ringens finansiering och representerar på så sätt ett övergångsskede i förhållande till ett traditionellt system som kännetecknas av att statens ingripande har begränsad betydelse, därigenom att lagstiftaren har valt att avstå från alla initiativ, även då det förekommer underskott i det allmänna systemet. [32]

10. De väsentliga kännetecknen av CRDS och CSG skall nu i korthet sammanfattas. Enligt den nationella lagstiftningen rör det sig i båda fallen om skatter. Dessa är "direkta", i likhet med skatten på fysiska personers inkomster, och "har ett särskilt ändamål", eftersom intäkterna från dem går till ett särskilt ändamål. Även om det sker på olika sätt skall de båda avgifterna "tillföra medel" till det franska systemet för social trygghet: allmänt i fråga om CRDS, då denna avgift är avsedd att amortera de skulder som i sin helhet kumulerats av detta system [33], och mer specifikt i fråga om CSG, som berör familjeförmånsgrenarna (som CNAF är ansvarig för), förmåner vid ålderdom (som FSV är ansvarig för) och sjukförmåner. CRDS och CSG påförs (på ett nästan överensstämmande sätt) samtliga (i vad frågan gäller här) sådana förvärvsinkomster och ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster som har sitt ursprung (eller som har uppburits) i en annan medlemsstat (och som skall beskattas i Frankrike, med tillämpning av nationell lagstiftning eller bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal) och som tillkommer alla dem som i inkomstskattehänseende anses vara bosatta i Frankrike. Om slutligen uppbörden av CRDS på inkomster som har sitt ursprung i utlandet verkställs av skatteadministrationen, under samma former och med tillämpning av samma former och sanktioner som föreskrivs för inkomstskatten, uttas CSG direkt av myndigheterna för social trygghet, enligt de förfaranden och med de sanktioner som gäller för uttag av obligatoriska avgifter. Denna särskilda aspekt på CSG har dock inte hindrat Conseil Constitutionnel från att vid upprepade tillfällen betrakta den som en verklig skatt. På grund av de de båda målens uppenbara likheter har jag ansett det lämpligt att behandla dem till-

32 — Se ovannämnde Sigillò Massara, s. 144 och 145, som noterar att "tendensen att utnyttja allmänna medel för finansieringen av förmåner som utbetalas till alla medborgare bekräftas ständigt i vad avser familjeförmåner i flera länder som i Tyskland, Danmark, Italien, Irland, Nederländerna och Förenade kungariket. Frankrike har endast delvis antagit detta tänkesätt genom att med 1991 års finanslag införa Contribution Sociale Généralisée (SCG), en skatt som tas ut på ett omfattande underlag, vars intäkter betalas in till systemet för familjeförmåner (CNAF) med arbetsgivaravgifterna" (s. 163, fotnoter utelämnade). I sökandet efter större rationalitet i valet av former för uttag av medel har vissa stater dessutom i olika grad tillgripit former för indirekt beskattning, i allmänhet i samband med ett bestämt ändamål. Exempelvis kommer "i Grekland 27 procent av finansieringen av advokaternas försäkringskassor (...) från indirekta skatter på tobak, lotterivinster och bilskatt. I Belgien inbetalas en andel av de indirekta skatterna på tobak och ett tillägg om 10 procent på försäkringspremierna för fordon till förmån för de anställdas system för social trygghet (se dom av den 28 mars 1996 i mål C-191/94, AGF Belgium (REG 1996, s. I-1859), medan i Frankrike jordbruksarbetarna uppbär en andel av skatten på alkoholdrycker" (ovannämnde Sigillò Massara, s. 160, fotnoter utelämnade), och alltjämt i Frankrike infördes 1997 indirekta skatter på tobak och alkohol avsedda att tillföra medel till CNAMTS (Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, dvs. Nationella kassan för de anställdas sjukförsäkring) och till FSV (se artikel 27 och följande artiklar i lag 96-1160 och regeringsrapporten i denna fråga, *JORF*, s. 19380).

33 — En liknande betalning föreskrivs, alltjämt i regel, för CANAM som endast avses få en mycket liten del av Cades' medel (se punkt 5). Som skall framgå bestrider den franska regeringen påståendet att CRDS skall "tillföra medel" till socialförsäkringen, då den hävdar att intäkterna från denna avgift "som går genom" Cades, ett finansieringsorgan, slutligen är avsedda för statens allmänna budget.

sammans och föredra en och samma uppsättning slutsatser för de båda förfarandena.

V — Sammanfattning av parternas argument

11. Av skäl som redan har anförts har de båda förfaranden som kommissionen har inlett enligt artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG), såväl som de argument som Republiken Frankrike har framfört för sitt försvar, ofrånkomligen flera gemensamma aspekter, vilket redogörs för i det följande.

12. Det huvudsakliga skälet till parternas oenighet är det faktum att det i förordningen saknas en definition av begreppet "socialförsäkringsavgift". *Kommissionen* anser att CRDS och CSG i mindre grad är skatter (enligt den definition som ges i den nationella lagstiftningen och som försvaras av den franska regeringen i de båda förfarandena) än vanliga socialförsäkringsavgifter och fastställer att de i den egenskapen omfattas av tillämpningsområdet för förordningen. Kommissionen grundar sitt antagande på sådana objektiva kriterier som föremålet och ändamålet för penninguttagen i fråga. [34] I vad avser föremålet erinrar kommissionen om att det beskattningsbara underlaget utgörs av samma inkomster (förvärvsinkomster och ersättning som utgår i stället för sådana inkomster), och som är ett resultat av arbetstagarnas rörlighet inom gemenskapen, som de inkomster på vilka de obligatoriska socialförsäkringsavgifter tagits ut som i kraft av artikel 13 i förordningen erlagts i en annan medlemsstat. I fråga om deras ändamål och trots de skillnader som föreligger är de båda "avgifterna" särskilt avsedda att tillföra medel till systemet för social trygghet. Kommissionen framhåller att CRDS berör detta system i sin helhet och följaktligen är obestridligt fördelaktig för de grenar av social trygghet som anges i artikel 4.1 i förordningen. [35] Det är enligt

34 — Det tolkningskriterium som kommissionen föreslår influeras av det som domstolen har använt för att pröva om vissa sociala trygghetsförmåner ingår i förordningens tillämpningsområde: "svaret på frågan huruvida en förmån omfattas av tillämpningsområdet för förordning nr 1408/71 beror huvudsakligen på förmånens grundläggande kännetecken, särskilt dess syfte och villkoren för dess beviljande, och inte på om föremålet för den nationella lagstiftningen betraktas som en social trygghetsförmån" (se bland andra dom av den 31 maj 1979 i mål 207/78, Even, REG 1979, s. 2019, punkt 11, av den 27 mars 1985 i mål 249/83, Hoeckx, REG 1985, s. 973, punkt 11, av den 27 mars 1985 i mål 122/84, Scrivner och Cole, REG 1985, s. 1027, punkterna 18 och 19, av den 3 juni 1992 i mål C-45/90, Paletta m.fl. mot Brennet, REG 1992, s. I-3423, svensk specialutgåva, volym 12, s. 115, punkt 16, av den 16 juli 1992 i mål C-78/91, Hughes, REG 1992, s. I-4839, punkt 14, av den 10 mars 1993 i mål C-111/91, kommissionen mot Luxemburg, REG 1993, s. I-817, svensk specialutgåva, volym 14, s. 35, punkt 28, av den 2 augusti 1993 i mål C-66/92, Acciardi, REG 1993, s. I-4567, punkt 13, av den 10 oktober 1996 i de förenade målen C-245/94 och C-312/94, Hoever och Zachow, REG 1996, s. I-4895, punkt 17, av den 5 mars 1998 i mål C-160/96, Molenaar, REG 1998, s. I-843, punkt 19).
Domstolen följer ett liknande synsätt som grundas på bedömningen av avgiftens "väsentliga kännetecken" (som det beskattningsbara underlaget och det faktum att den tas ut i alla skeden av tillverkningen och distributionen) för att bedöma om medlemsstaterna har åsidosatt förbudet — enligt artikel 33 i sjätte direktivet rörande omsättningsskatter (rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) — att införa skatter, punktskatter, tullar eller avgifter "som inte kan karaktäriseras som omsättningsskatter" (se till exempel dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90 Dansk Denkavit och Poulsen Trading, REG 1992, s. I-2217, svensk specialutgåva, volym 12, s. 13, punkterna 12—14, av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi, REG 1992, s. I-2497, punkterna 14—17, av den 1 december 1993 i mål C-234/91, kommissionen mot Danmark, REG 1993, s. I-6273, punkt 6, och av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR, REG 1998, s. I-785, punkterna 22—29).

35 — När det gäller CANAM (se punkt 5) täcks förmånerna vid sjukdom och moderskap av artikel 4.1 a i förordningen.

kommissionen visserligen sant att CSG endast berör vissa grenar i det franska systemet för social trygghet, men dessa sammanfaller med några av de grenar som anges i ovannämnda artikel 4.1 i förordningen: förmåner vid sjukdom (under a), förmåner vid ålderdom (under c) och familjeförmåner (under h). Kommissionen anger dessutom att CSG, förutom att den är delvis avdragsgill från den beskattningsbara bruttoinkomsten för uttag av inkomstskatt, likaså uppbärs av samma socialförsäkringsorgan enligt samma former som gäller för uppbörden av de obligatoriska avgifterna.

13. Kommissionen anser likaså att dessa avgifter, som tas ut på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster av utländskt ursprung (eller som har uppburits i utlandet) bland alla dem som i inkomstskattehänseende anses vara bosatta i Frankrike, påförs inkomster bland de arbetstagare som ingår i personkretsen för tillämpning av förordningen, och följaktligen bland alla de arbetstagare som "omfattas eller har omfattats av lagstiftningen i en eller flera medlemsstater och som är medborgare i en medlemsstat" (artikel 2.1 i förordningen). Det rör sig i huvudsak om de arbetstagare som samtidigt som de är bosatta i Frankrike erhåller de egentliga inkomsterna (förvärvsinkomster eller ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster) från en annan medlemsstat i vilken de utövar (eller har utövat) yrkesverksamhet, eftersom de har utnyttjat den fria rörligheten som garanteras dem enligt fördraget. Kommissionen noterar därefter att samtliga arbetstagare som omfattas av förordningen och som berörs av den talan som kommissionen har väckt helt visst inte begränsas till gränsarbetare såsom de definieras i artikel 1 b i förordningen, [36] eller som den franska regeringen skulle vilja (se nedan), till sådana kategorier av "gränsarbetare" som anges i de dubbelbeskattningsavtal som Frankrike har ingått med angränsande medlemsstater. [37]

14. Med stöd av ovannämnda artikel 13 i förordningen — som enligt kommissionen är en lagvalsregel för fastställande av tillämplig lagstiftning — omfattas de arbetstagare som ingår i tillämpningsområdet för förordningen uteslutande av lagstiftningen i den medlemsstat i vilken de utövar den egentliga verksamheten (eller när det gäller anställda, där företaget eller den person de är anställda hos har sitt säte eller sitt hemvist). Enligt denna bestämmelse kan följaktligen de arbetstagare som är skattemässigt bosatta i Frankrike, men som utövar (eller har utövat) sin verksamhet (eller som är eller som har varit anställda hos ett företag med säte eller hemvist) i en annan medlemsstat, påföras obligatoriska avgifter på motsvarande inkomster uteslutande i den senare staten. Kommissionen anser emellertid att uppbörden av CRDS

36 — Enligt vilken begreppet "gränsarbetare" avser "en anställd eller egenföretagare som är verksam inom en medlemsstats territorium och som är bosatt inom en annan medlemsstats territorium, dit han som regel återvänder dagligen eller åtminstone en gång i veckan. Gränsarbetare som förflyttas till en annan ort inom samma eller någon annan medlemsstats territorium av det företag till vilket han normalt är knuten eller som tillhandahåller tjänster på annan ort inom samma eller en annan medlemsstats territorium, behåller sin ställning som gränsarbetare under en tid av högst fyra månader, även om han under denna tid är förhindrad att dagligen, eller åtminstone en gång i veckan, återvända till den ort där han är bosatt".

37 — Definitionen av gränsarbetare i dessa bilaterala avtal är inte enhetlig och sammanfaller heller inte med definitionen i artikel 1 b i förordningen. Exempelvis har kommissionen noterat att, enligt det avtal som ingåtts med Tyskland, de franska arbetstagare erkänns som "gränsarbetare" som är bosatta högst 20 km från den tyska gränsen och som utövar sin yrkesverksamhet i Tyskland högst 30 km från den franska gränsen.

och CSG, utöver de avgifter som redan tas ut i en annan medlemsstat på samma skatteunderlag,[38] hindrar den samordning som följer av artikel 13 i förordningen, eftersom den utgör ett dubbelt "skatteuttag" och som sådant strider mot ovannämnda princip om den tillämpliga lagstiftningens odelbarhet. Genom att påföra "migrerande" arbetstagares "utländska" inkomster detta "skatteuttag" utövar Republiken Frankrike en befogenhet som den inte har rätt till (se artikel 13.2 i förordningen). Det faktum slutligen att samma bestämmelser tillämpas utan åtskillnad på personer — icke migrerande fast bosatta fransmän och fast bosatta fransmän som utövar eller som har utövat en yrkesverksamhet i en annan medlemsstat — som befinner sig i situationer som objektivt skiljer sig med avseende på tilllämplig socialförsäkringslagstiftning (däri inbegripet bestämmelserna om skatteuttag) skulle enligt kommissionen medföra en diskriminering som strider mot artiklarna 48 och 52 i fördraget.

15. Den *franska regeringen* har för sin del noterat att det i förordningen, som har antagits med stöd av artikel 51 i fördraget, endast föreskrivs en samordning av de nationella lagstiftningarna i fråga om social trygghet, utan att medlemsstaterna därmed fråntas den frihet att själva reglera området som de också utnyttjar i avsaknad av gemenskapsåtgärder för harmonisering (vilket enligt den franska regeringen för övrigt gäller på skatteområdet). Som samordningen är utformad medges nämligen betydande skillnader mellan de olika nationella lagstiftningarna. Frankrike noterar förresten att förordningen för samordning av olika nationella system för social trygghet innehåller definitioner av tillämpningsområdet i fråga om sakområden och personkrets, men inte någon definition av begreppet "avgifter till socialförsäkringen". Eftersom "artikel 51...(låter) skillnaderna mellan medlemsstaternas socialförsäkringssystem bestå"[39] är den nämnda underlåtelsen enligt den franska regeringen betecknande, då den visar rådets önskan då den antog förordningen att inte ingripa i frågan rörande hur dessa system finansieras, något som annars skulle ha lett rådet till att i förordningen införa en hel rad bestämmelser av skattekaraktär. Det skall således fastslås att de omtvistade bestämmelserna av ren skattekaraktär, även om de är avsedda att i vid mening finansiera ett socialt trygghetssystem, inte omfattas av tillämpningsområdet för förordningen utan fortsätter att höra till medlemsstaternas egen behörighet. Den franska regeringen försvarar på så sätt den rena skattekaraktären av CRDS och CSG och det faktum att de därmed faller utanför de grenar av social trygghet som anges i artikel 4 i förordningen och erinrar samtidigt om att det uteslutande är den skattemässiga bosättningen som avgör när skattskyldighet inträder, oberoende av skattebetalarnas ställning som "arbetstagare" och oberoende av deras tillhörighet (eller anslutning) till det

38 — Förevarande fall av talan avser följaktligen inte CRDS och CSG i den mån dessa tas ut på förvärvsinkomster eller ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster (eller som härrör från utövad yrkesverksamhet) i Frankrike. Och särskilt i fråga om CRDS, berörs den inte av mål C-34/98 i de fall den tas ut på andra typer av inkomster, som inkomster av förmögenhet (se punkt 5).

39 — Dom av den 15 januari 1986 i mål 41/84, Pinna mot Caisse d'allocations familiales de la Savoie (REG 1986, s. 1, punkt 20; svensk specialutgåva, volym 8, s. 355).

franska systemet för social trygghet. [40] Vad gäller CRDS ger inbetalningen av denna, som för övrigt sker på samma sätt som föreskrivs för vanlig inkomstskatt, inte rätt till någon motprestation (vilket vanligen kännetecknar obligatoriska avgifter). Intäkterna från denna avses nämligen uteslutande täcka det sociala underskottet i allmänhet (och bidrar således inte till den konkreta finansieringen av någon särskild gren av den sociala tryggheten för utbetalning av socialförsäkringsförmåner) och uppgår slutligen i statens budget efter att helt enkelt ha "passerat" Cades. Cades som är den största mottagaren av CRDS är för övrigt inte ett organ för social trygghet utan ett finansiellt organ som helt klart inte har som målsättning att betala ut förmåner av vilket slag de än må vara. Vad avser CSG fastslår den franska regeringen på liknande sätt att det inte finns någon som helst direkt motprestation i form av sociala trygghetsförmåner (en situation som motsvarar den som följer av betalning av inkomstskatt).

16. Frankrike hävdar dessutom att ifrågavarande skatter med hänsyn till den begränsade skattesatsen, i synnerhet beträffande CRDS, i ganska liten grad inverkar på rörligheten för personer. När det gäller vilka personer som ingår i tillämpningsområdet för de omtvistade skatteuttagen utesluter den franska regeringen slutligen att CRDS och CSG skulle beröra *alla* migrerande arbetstagare som har bibehållit sin skattemässiga hemvist i Frankrike (som kommissionen vill hävda), eftersom de flesta av dessa i vart fall undgår fransk skatt (varav CRDS och CSG) på inkomster av utländsk härkomst genom tillämpning av den allmänna regel som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal, enligt vilken den stat där beskattning sker är den stat där personen är anställd. Detta får, såvitt jag kan förstå, till följd att svaret på frågan, vilken skattelag som skall tillämpas genom en justering, sammanfaller med den princip som allmänt föreskrivs i artikel 13 i förordningen. Det är endast undantagsvis och för övrigt till följd av en särskild begäran från de berörda med hänsyn till det gynnsamma franska skattesystemet som det i de bilaterala skatteavtalen, i vilka Frankrike är part, föreskrivs att "gränsarbetarna" (se fotnot 37) som är bosatta i Frankrike men som utövar förvärvsverksamhet i en annan stat är skattskyldiga i Frankrike för inkomster från denna verksamhet: det är således endast dessa "migrerande" arbetare som berörs av skatterna i fråga. Enligt den franska regeringen utgör för övrigt det faktum att det skattesystem som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalen på ett naturligt sätt är tillämpligt på CRDS och CSG en bekräftelse på att avtalen är av rent skattemässig art och inte har någon bidragskaraktär. CRDS och CSG är slutligen inte diskriminerande, även om de berör såväl "bofasta" som "migrerande" arbetstagare, eftersom de tas ut med stöd av ett objektivt kriterium som är gemensamt för alla de berörda, nämligen den skattemässiga bosättningen på franskt territorium (skatt-

40 — Med anledning härav påpekar den franska regeringen, för att fastställa att CRDS och CSG har karaktären av en skatt och inte en avgift, att de arbetstagare är undantagna som samtidigt som de utövar sin yrkesverksamhet i Frankrike har sitt skattemässiga hemvist i en annan medlemsstat. Detta förefaller vara betecknande i den mån behandlingen av dessa uttag klart skiljer sig från den som fastställts för de obligatoriska avgifterna som enligt den franska regeringen är de enda som måste följa principerna i artikel 13.1 och 13.2 i förordningen (vari föreskrivs att avgifterna skall betalas i den stat där verksamheten utövas), eftersom de ingår i dess tillämpningsområde.

skyldighetens inträde), oberoende av skattebetalarens nationalitet. [41]

VI — Juridisk bedömning

A — *Franska myndigheters inställande av uppbörden av CSG saknar relevans*

17. Allra först skall en aspekt noteras som, även om kommissionen har åberopat den, inte återfinns i den franska regeringens försvar beträffande CSG. Det är i detta mål fråga om en talan som har väckts enligt artikel 169, och det faktum att den berörda medlemsstaten ensidigt beslutade att inställa uppbörden av denna skatt med avseende på "gränsarbetarna" (se punkt 7) dagen efter det att den mottog kommissionens formella underrättelse, genom vilken det administrativa förfarandet inleddes i mål C-169/98, har ingen inverkan. Inställande av skatteuppbörden är inte tillräckligt för att rätta till ett eventuellt fördragsbrott från den berörda medlemsstatens sida om i dess rättsordning bestämmelser bibehålls som strider mot de gemenskapsrättsliga bestämmelser som har direkt effekt. Det skulle ge upphov till en tvetydig faktisk situation och osäkerhet hos de berörda rättssubjekten beträffande möjligheterna att åberopa gemenskapsrätten. [42] Jag noterar dessutom att den franska regeringen motiverade inställandet av uppbörden av CSG med hänvisning till dess avsikt att fastställa nya former för uppbörden av denna (vilket låter förmoda att uppbörden ändå kommer att äga rum, förr eller senare), och inte på grund av att den var övertygad om att kommissionens kommentarer var välgrundade, vilka den för övrigt i olika inlagor i detta förfarande bestämt motsätter sig. Dessutom har Republiken Frankrike i sin duplik åter bekräftat att förlängningen de fem senaste åren av inställandet av uppbörden av CSG i själva verket beror på att domstolens dom i denna fråga avvaktas. Denna inställelse som beslöts 1994 avser inte, och kan heller inte, avhjälpa kommissionens invändningar.

B —*Är CRDS och CSG direkta skatter och avgifter till socialförsäkringen? Frågan saknar relevans.*

18. Låt mig nu övergå till saken. Av prövningen av parternas argument framgår

41 — I enlighet med den skatteprincip som är allmänt erkänd i alla rättsordningar och med förbehåll för tillämpningen av relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal är de som har sitt skattemässiga hemvist i en viss stat underkastade en så kallad "allmän" skattskyldighet för alla inkomster på global nivå, i motsats till dem som icke har sitt hemvist där och som uteslutande åläggs att betala skatt i förhållande till de inkomster de har uppburit i den berörda staten.

42 — Se bland annat dom av den 29 oktober 1998 i mål C-185/96, kommissionen mot Grekland (REG 1998, s. I-6601), punkterna 30 och 32.

att den huvudsakliga skiljefrågan är hur CRDS och CSG skall betecknas för att det skall kunna avgöras om de omfattas av förordningen eller ej. Enligt min uppfattning skall dock den fråga som har väckts hos domstolen ställas på ett annat sätt än vad parterna har gjort, för att senare komma fram till motsatta svar.

19. För det första förefaller mig den franska regeringens försvar inte vara rimligt. Jag är förvisso inte okunnig om den princip enligt vilken gemenskapsrätten "inte inkräktar på medlemsstaternas behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem".[43] Det måste dock erinras om domstolens fasta rättspraxis av vilken framgår att "även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna dock respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter".[44] Vid utövandet av behörigheten att organisera sina system för social trygghet skall medlemsstaterna dessutom följa gällande gemenskapsrättsliga bestämmelser,[45] trots att lagstiftningen inom området för social trygghet (i lika hög grad som för direkt beskattning) inte har harmoniserats.[46] Enligt domstolen innebär dessutom "det faktum att en bestämmelse finns med i en lag som faller utanför förordningens tillämpningsområde inte nödvändigtvis... att denna bestämmelse

43 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 17 och av den 28 april 1998 i mål C-120/95, Decker (REG 1998, s. I-1831), punkt 21. Se även dom av den 12 juli 1979 i mål 266/78, Brunori (REG 1979, s. 2705; svensk specialutgåva, volym 4), av den 7 februari 1984 i mål 238/82, Duphar mot Nederländerna (REG 1984, s. 523; svensk specialutgåva, volym 7), punkt 16, av den 28 november 1991 i mål C-186/90, Durighello (REG 1991, s. I-5773), punkt 14, av den 17 februari 1993 i de förenade målen C-159/91 och C-160/91, Poucet och Pistre (REG 1993, s. I-637; svensk specialutgåva, volym 14), punkt 6, av den 17 juni 1997 i mål C-70/95, Sodemare m.fl. (REG 1997, s. I-3395), punkt 27.

44 — Dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkt 19. Se även dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 36, av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 19, av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897), punkt 21, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries (REG 1998, s. I-4695), punkt 19.

45 — Se till exempel dom av den 23 september 1982 i mål 275/81, Koks (REG 1982, s. 3013), punkt 10, av den 23 september 1982 i mål 276/81, Kuijpers (REG 1982, s. 3027), punkt 14, av den 12 juni 1986 i mål 302/84, Ten Holder (REG 1986, s. 1821), punkt 21, av den 10 juli 1986 i mål 60/85, Luijten (REG 1986, s. 2365), punkt 14, domen i målet Decker (punkt 23) och i målet Kohll (punkt 19) men även generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i målet (punkterna 17—25), samt dom av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve (REG 1999, s. 345), punkt 34. Se även dom av den 24 september 1987 i mål 43/86, De Rijke (REG 1987, s. 3611), punkt 12, av den 21 februari 1991 i mål C-245/88, Daalmeijer (REG 1991, s. I-555), punkt 15, av den 30 januari 1997 i mål C-340/94, de Jaeck (REG 1997, s. I-461), punkt 36 och av den 4 november 1997 i mål C-20/96, Snares (REG 1997, s. I-6057), punkt 45, i vilken domstolen fastställde att medlemsstaternas behörighet i fråga om social trygghet skall utövas så att någon diskriminering inte uppstår mellan medborgare i den egna staten och medborgare från andra medlemsstater, det vill säga med iakttagande av en av de grundläggande principerna i gemenskapsrätten som fastställs genom artikel 6 i EG-fördraget (nu artikel 12 EG i ändrad lydelse) samt genom artikel 3 i förordningen.

46 — Med undantag för, i vad avser direkt beskattning, rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) och rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25).

likaså faller utanför detta". [47] Det förefaller mig således inte vara möjligt att bekräfta påståendet att de indirekta skatterna som sådana aldrig kan strida mot tillämpningen av artikel 13 i förordningen. I denna artikel anges en grundläggande regel om den gemenskapsrättsliga samordningen av systemen för social trygghet som genomförts genom den förordning som syftar till att införa fri rörlighet för arbetstagare (se artikel 51), som är en princip som utgör en av gemenskapens grundvalar. [48] Medlemsstaterna får inte anta åtgärder av skatterättslig eller social art som strider mot, hindrar eller avskräcker utövandet av denna grundläggande frihet för arbetstagaren. [49] Till skillnad från den franska regeringen utesluter jag följaktligen att det inom området för social trygghet skulle finnas ett slags "skatteimmunitet" för medlemsstaterna.

20. Å andra sidan övertygar mig heller inte kommissionens argumentering avsedd att visa att den franska lagstiftarens tillämpning av CRDS och CSD i vissa fall är

47 — Dom av den 18 maj 1995 i mål C-327/92, Rheinhold & Mahla (REG 1995, s. I-1223), punkt 22, min kursivering, se dom med närliggande innebörd av den 10 januari 1980 i mål 69/79, Jordens-Vosters (REG 1980, s. 75), särskilt punkt 8. I målet kommissionen mot Frankrike (dom av den 16 januari 1992 i mål C-57/90, REG 1992, s. I-75) avvisade generaladvokaten Lenz bestämt svarandens påstående att förordningen inte skulle gälla formerna för finansiering av de sociala trygghetssystemen, eftersom det i denna föreskrivs endast om samordning av de nationella lagstiftningarna. Detta påstående (som i allt liknade det påstående som den franska regeringen framfört i förevarande mål) grundade sig på avsaknaden i förordningen av någon som helst definition av begreppet "avgift" och samtidigt på skillnaderna i organisation och finansiering av de nationella systemen för social trygghet. Generaladvokat Lenz delar kommissionens åsikt i sak om lagstiftningens odelbarhet eller om principen om överensstämmelse mellan avgifter och förmåner (se punkt 18 respektive punkt 19 i förhandlingsrapporten och punkt 22 i förslaget till avgörande av den 19 september 1991). Domstolen tog inte ställning till denna fråga då den ansåg att den förtidspensions- och pensionsersättning som är föremål för finansieringen i fråga faller utanför förordningen och att denna finansiering följaktligen inte kunde beröras av bestämmelserna i avdelning II i förordningen (punkt 14).

48 — Se dom av den 7 mars 1991 i mål C-10/90, Masgio (REG 1991, s. I-1119), punkt 16.

49 — Jag kan inte dela den franska regeringens uppfattning att rådet medvetet skulle ha underlåtit att ingripa i frågan om finansieringen av systemen för social trygghet (se punkt 15). Redan vid den tidpunkt då förordningen antogs var den skatterättsliga metoden ganska utbredd men fick senare allt större betydelse (se punkt 2). Detta visas för övrigt av rättspraxis från domstolen som flera gånger har kallats att avgöra mål angående social trygghet som kännetecknas av offentlig finansiering (se nedan i denna fotnot). Det förefaller därför otroligt att rådet (som under åren därefter ändock vid upprepade tillfällen har ingripit för att ändra förordningen), genom att helt enkelt underlåta att framlägga ett beslut i den riktningen, haft avsikten att från förordningens tillämpningsområde utesluta en sådan viktig företeelse som skattefinansiering av systemen för social trygghet (när gemenskapslagstiftaren har velat utesluta särskilda omständigheter från förordningen har han för övrigt gjort detta uttryckligen (se till exempel artikel 1 j, sista delen och artikel 4.2 tredje stycket). Bland de domar i vilka domstolen har haft anledning att pröva sådana sociala trygghetsförmåner (vilka bedömts ingå i det materiella tillämpningsområdet för förordningen) som finansieras genom skatteintäkter skall nämnas dom av den 24 februari 1987 i de förenade målen 379/85—381/85 och 93/86, CRAM Rhône-Alpes mot Giletti (REG 1987, s. 955), punkt 3, av den 12 juli 1990 i mål C-236/88, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-3163), punkt 3, ovannämnda dom i målet Acciardi (fotnot 34). Se dessutom dom i målet Poucet och Pistre, i vilken domstolen prövade två system för social trygghet — som delvis finansierades "genom skatter av olika ursprung" eller "genom bidrag från staten vars belopp fastställts av finanslagen" (se generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande, punkt 4 femte stycket respektive punkt 5 fjärde stycket) — för att pröva om de eventuellt kunde betecknas som "företag" i den mening som avses i artiklarna 85 och 86 i EG-fördraget (nu artikel 81 EG respektive 82 EG i ändrad lydelse), och domen i målet Duphar m.fl. som avsåg ett system för social trygghet som delvis finansierades genom "finansiellt deltagande av offentliga myndigheter" (punkt 16). Det skall slutligen erinras om att, enligt domen i målet Wilmot mot Organic (dom av den 27 november 1985 i mål C-295/84, REG 1985, s. 3759; svensk specialutgåva, volym 8, s. 347), talan hade väckts hos domstolen angående en avgift som inte är av fiskal karaktär och som införts för att tillföra medel till fonderna för social trygghet.

oförenlig med artikel 13 i förordningen. Kommissionen kommer till denna slutsats genom att tillskriva de omtvistade uttagen karaktären av avgifter i stället för skatt. Genom denna argumentation införs dock en onödig komplikation i bedömningen av målet. Begreppet avgift till den sociala tryggheten definieras nämligen inte i förordningen. Avgiftskaraktären på de pålagor som föreskrivs i den franska lagstiftningen, med avseende på sådana kriterier för bedömning som ändamålet för utbetalade belopp, tar i det hänseendet endast intryck av en viss rättspraxis från domstolen i fråga om sociala trygghetsförmåner eller omsättningsskatt. Denna rättspraxis stöder sig dock på definitioner som tillhandahålls av gemenskapslagstiftaren själv. [50] Hur som helst kan en sådan uppfattning inte med säkerhet anses fastställd genom domstolens rättspraxis enligt vilken ett uttag framställs som en social avgift eller som en avgift för social trygghet på grund av det ändamål som intäkterna är avsedda för. I målet AGF Belgium [51] förklarade domstolen i själva verket att enbart det faktum att tilläggspremierna är *avsedda att bidra* till finansieringen av sociala organ inte innebär att dessa tillägg skall anses som sociala avgifter (punkt 15). Det är inte enbart så att den åsikt som kommissionen framför här saknar stöd i de definitioner som anges i lagstiftningen, som däremot ligger till grund för de domar som domstolen har avkunnat och till vilka kommissionen hänvisar. Det är dessutom fråga om ett problem som berör ett komplicerat område av lagstiftningen inom vilket en samordning föreskrivs som helt visst inte kommit därhän att den har undanröjt de djupa materiella och formella skillnaderna mellan de lösningar som antagits på nationell nivå. [52] Rättssäkerhetsprincipen, som för övrigt vid upprepade tillfällen har åberopats av den franska regeringen, utgör ett hinder för uttolkaren att utforma kategorier med hjälp av sådana kriterier, som i detta fall skulle vara föremålet eller ändamålet för uttaget, för att definiera det specifika fallet och följaktligen utforma tillämpningsområdet för förordningen enligt den klassificeringsmodell som föredras. Det skall dessutom inte förbises att formerna för finansiering av systemen för social trygghet utgör en samling innehållsrika och varierade uppgifter: ett försök att inordna enskilda typer av uttag i allmänna kategorier kan här visa sig vara fruktlöst. [53] Det räcker med att erinra om några domar som har avkunnats av domstolen på detta

50 — För att begränsa mig till målen om sociala trygghetsförmåner och med hänsyn till det faktum att enligt domstolen "skillnaden mellan förmåner som utesluts från tillämpningsområdet för förordning nr 1408/71 och förmåner som omfattas av denna huvudsakligen beror på förmånens grundläggande kännetecken, särskilt dess syfte och villkoren för dess beviljande" (se fotnot 34), tänker jag på de kombinerade bestämmelserna i förordningen, i artikel 1 t, u och v (definitioner av "förmåner", "pensioner", "utbetalningar i form av återbetalning av avgifter", "familjeförmåner", "familjebidrag" och "dödsfallsersättningar") och i artikel 4 ("sakområden" med en detaljerad uppräkning av berörda grenar av social trygghet). Särskilt artikel 4 har ofta ansetts grundläggande i domstolens rättspraxis för att avgöra om en viss förmån omfattas av förordningen eller ej (förutom den rättspraxis som anges i fotnot 34, se domen i målen Frascogna I och Frascogna II, i vilka domstolen fastställde att en förmån hade karaktären av "understöd" snarare än en förmån av "social trygghet").

51 — Ovan fotnot 32.

52 — På alla dessa punkter se domen i det ovannämnda målet Pinna, punkt 20 och dom av den 27 september 1988 i mål 313/86, Lenoir (REG 1988, s. 5391; svensk specialutgåva, volym 9), punkt 13.

53 — När domstolen har prövat frågan huruvida nationella bestämmelser som har karaktär både av social trygghet och av socialt stöd omfattas av förordningen har den för övrigt medgett att, även om det är önskvärt att med avseende på tillämpning av gemenskapslagstiftningen i fråga om social trygghet fastställa en klar skillnad mellan rättssystem som gäller social trygghet respektive socialt stöd, det inte kan uteslutas att en lagstiftning på grund av dess tillämpningsområde i fråga om personkrets, målsättning och tillämpningsformer *samtidigt* ingår i två olika kategorier och därmed faller utanför varje allmän klassificering (dom av den 9 oktober 1974 i mål 24/74, Biason, REG 1974, s. 999, punkt 9 och domen i målet Giletti m.fl., punkt 9).

område. I domen i målet Klomp [54] fastslog domstolen nämligen att "avgifter avsedda för finansieringen av ett system för social trygghet [kan uttas] i former som är desamma som vid uppbörden av skatter och pålagor". I domen i målet Wilmot mot Organic [55] betecknade domstolen en "social solidaritetsavgift", som införts enbart för sociala trygghetsändamål och som påförs affärsbolag med 0,1 procent av deras omsättning, som en "avgift som inte är av fiskal karaktär". Nyligen betecknade domstolen i domen i målet AGF Belgium vissa uttag som den hänskjutande domstolen var benägen att betrakta som "avgifter till social trygghet" som "pålagor". [56] De experter som har granskat frågan om finansiering av systemen för social trygghet har dessutom konstaterat att staterna använder "tekniker som ligger på gränsen mellan avgifter och skatter... till den grad att det blir svårt att skilja dem", [57] och anger att "exempel på sådana tendenser finns i Storbritannien, Frankrike och Holland". [58] Det måste tilläggas att domstolen, som är fullständigt medveten om det faktum att förmåner av social trygghetskaraktär inte uteslutande finansieras genom obli-

54 — Dom av den 25 februari 1969 i mål 23/68, Klomp (REG 1969, s. 43), punkt 20.

55 — Ovan fotnot 49.

56 — Se punkterna 8 och 16. Det kan fastslås att domstolen i detta fall har ändrat beteckningen på uttaget (från avgift för social trygghet till obligatoriskt skatteuttag) med stöd av tillgängliga uppgifter om den berörda medlemsstatens rättsordning, med hänsyn till det (vida) begreppet i artikel 3 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier (den bestämmelse som den nationella domstolen begärde en tolkning av) och särskilt med direkt hänvisning till "alla slags skatter och avgifter som utgör interna skatter *i den mening som avses i gemenskapsrätten*" (punkt 20, min kursivering). Hänvisningen till "gemenskapsrätten" skall förstås som en hänvisning till den rättspraxis från domstolen om de interna skatter som avses i fördragets regler, enligt vilken "den omständigheten att en skatt eller en avgift... utgör en särskild skatt eller uttas för ett bestämt ändamål, föranleda att denna inte omfattades av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser (se dom av den 22 mars 1977, 74/76, Iannelli och Volpi, REG 1977, s. 557, punkt 19; svensk specialutgåva, volym 3, s. 315)" (ovannämnda dom i målet AGF Belgium, punkt 18). Som synes i detta fall har domstolen på samma sätt som i de mål i vilka det är fråga om karaktären av uttagen för social trygghet eller skatter på omsättningen (se fotnot 34) gjort en självständig beteckning av uttaget i fråga, när domstolen stod inför begrepp som tillhör gemenskapens rättsordning.

57 — Ovannämnde G. Sigillò Massara, s. 165 (min kursivering) som citerar Mouton, P., *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. Författaren skriver även att "kännedomen om det ökande ömsesidiga beroendet mellan de olika instrumenten för finansiering av den sociala tryggheten... och den samtliga forskningen om uttagens likvärdighet och konvergens har lett länderna i gemenskapen till att för en internationell jämförelse sammanföra beskattning och sociala avgifter till ett nytt komplex 'det totala avgiftsuttaget'" (Tamburi, G., *Welfare State, Sistemi di finanziamento, Politiche di convergenza dei sistemi di finanziamento della sicurezza sociale nei Paesi della Comunità europea*, dokument från CNEL-församlingen, Rom den 19 februari 1992, s. 56, citerat i ovannämnde G. Sigillò Massara, s. 165). Med hänvisning därefter till fallet med indirekta skatter med särskilt ändamål (som dock inte berörs av förevarande talan) har D. Pieters uttalat sig i väsentligen samma riktning, när han anger att det är särskilt svårt att från gång till annan fastställa den verkliga karaktären av de uttag som är avsedda för den sociala tryggheten, i den mån som å ena sidan de "etiketter" som medlemsstaterna använder svarar mot kraven på politisk lämplighet och å andra sidan uttagens mångfald tycks göra det svårt att indela dem i kategorier (*Social security, taxation and European integration*, i *De sociale zekerheid her-dacht*, 1992, s. 235, särskilt s. 239).

58 — Ovannämnde G. Sigillò Massara, s. 165. Särskilt i Nederländerna "kombineras uppbörden av skatt på inkomst av tjänst och allmänna försäkringsavgifter..., så att på det första skiktet uttas en del skatt och en del sociala avgifter" (punkt 3 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet Asscher, dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94 (REG 1996, s. I-3089)). I sin kommentar till målet Asscher har D. Williams noterat att "de nederländska avgifterna till den sociala tryggheten är av två slag, särskilda avgifter och allmänna avgifter. Vilken karaktär de särskilda avgifterna än må ha hör de allmänna avgifterna, frånsett alla etiketter, till det allmänna skattesystemet. (Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har noterat att de allmänna avgifterna till den sociala tryggheten i Nederländerna 'företer vissa likheter med skatterna', förslag till avgörande av den 30 april 1998 i ovannämnda mål Terhoeve, fotnot 45, punkt 30). Det är fråga om ett system i vilket regeringen har använt en inkomstskatt med särskilt ändamål som instrument för finansieringen av en stor del av budgeten för den sociala tryggheten, medan den har använt allmänna skatteintäkter, inklusive den allmänna inkomstskatten (utan angivande av ändamål) för att finansiera resten av denna budget" (ovannämnde D. Williams, s. 4). Williams anger att ett liknande system just har antagits i Sverige, där det är skatteadministrationen som även tar ut avgifter för den sociala tryggheten (*ibidem*, s. 5, fotnot 6).

gatoriska avgifter [59], fastslog att formerna för finansiering av sociala trygghetsförmåner inte inverkar på deras slutliga beteckning för tillämpning av förordningen. [60]

21. Vilken slutsats kan dras av det ovan anförda? Medlemsstaterna skall i vart fall utöva sin behörighet i fråga om direkt beskattning med iakttagande av gemenskapsrätten. Jag ser därmed inte att det är nödvändigt att inledningsvis, för att eventuellt konstatera att artikel 13 i förordningen har åsidosatts, visa att en direkt skatt i själva verket utgör en avgift i egentlig mening när prövningen av huruvida det eventuellt förekommer något åsidosättande av den nämnda bestämmelsen, i kraft av den entydiga rättspraxis från domstolen som nämnts i punkt 19, är oberoende av karaktären, "skatt" eller "avgift", av uttaget i fråga. Genom denna rättspraxis föreskrivs nämligen en skyldighet för medlemsstaterna att i alla situationer följa gemenskapsrätten (däri inbegripet förordningen) oavsett om de utövar sin behörighet inom området för direkt beskattning eller inom området för social trygghet.

C — *Tillämpningsområdet för förordningen och därmed för artikel 13*

22. Sedan detta fastställts förefaller det mig att svaret på den fråga som kommissionen mot Republiken Frankrike ställer snarare återfinns i en annan uttolkning av förordningen i dess helhet och i synnerhet artikel 13 som framgår av ansökan i de två förevarande målen. Samtidigt som kommissionen insisterar på "avgiftskaraktären" av uttagen i fråga försummar den dock inte att dessutom hänvisa till det vida begreppet "lagstiftning" som föreskrivs i förordningen, till *ratio legis* i artikel 13 i förordningen och till det faktum att förordningen med hänsyn till dess rättsliga grund (se särskilt artikel 51 i fördraget) syftar till att underlätta den fria rörligheten för personer. Av detta drar man den självklara slutsatsen att allt som strider mot andemeningen (förutom naturligtvis mot ordalydelsen) i artikel 13 utgör ett åsidosättande av artiklarna 48 och 52 i fördraget. [61] Domstolen följde tidigare en liknande argumentation för att avgöra sådana frågor som förordningen, på samma sätt som i detta fall, inte behandlade. Jag syftar särskilt på domen i målet Aldewereld som avsåg den situation — som inte direkt berörs i någon av bestämmelserna i avdelning II i förordningen, däribland artikel 13 — där en arbetstagare utövar sin verksamhet utanför gemenskapens territorium. Domstolen löste frågan i det målet om tillämplig lagstiftning genom att grunda sig på "det mål som

59 — "Finansieringen av sociala organ (kan) säkerställas genom både särskilda avgifter och skatteuttag" (dom i målet AGF Belgium, punkt 15). Se även det fall där finansieringen av förmånerna åligger arbetsgivaren och inte ett organ för social trygghet (dom i målet Paletta, punkterna 3 och 18). Se även de olika domarna som anges i fotnot 49, i vilka domstolen har granskat förmåner som finansieras genom skatteintäkter.

60 — Se dom i målet Giletti, punkt 7, i målet Paletta, punkt 18 och i målet Acciardi, punkt 18.

61 — På alla dessa punkter se dom av den 29 juni 1994 i mål C-60/93, Aldewereld (REG 1994, s. I-2991), i vilken domstolen fastställde att "de regler i gemenskapsrätten som syftar till att säkerställa den fria rörligheten av arbetstagare inom gemenskapen, *i synnerhet* de bestämmelser som fastställer vilken lagstiftning som skall tillämpas och som återfinns i avdelning II i förordning nr 1408/71, hindrar" ett dubbelt uttag av avgifter till den sociala tryggheten (punkt 26, min kursivering).

eftersträvades" genom bestämmelserna i fråga.[62] Sedan detta fastställts anser jag att det måste prövas huruvida de båda uttagen i fråga, oberoende av deras beteckning, på ett eller annat sätt kan komma att ingå i tillämpningsområdet för förordningen och följaktligen för artikel 13. Det skall erinras om att det i förordningen (och följaktligen i artikel 13) inte ges någon ändamålsenlig definition som kan användas för att direkt lösa de frågor som ställer kommissionen mot Republiken Frankrike, men att detta inte utesluter att domstolen skall kunna fastställa huruvida den medlemsstat som är svarande har begått något fördragsbrott. "Talan om fördragsbrott har (nämligen) en objektiv karaktär och det ankommer på domstolen att inom ramen för ett sådant förfarande fastställa huruvida det angivna fördragsbrottet föreligger eller ej",[63] naturligtvis på grundval av sådana konkreta uppgifter som käranden tillhandahållit.

23. Bland de gemenskapsbestämmelser som kommissionen åberopar återfinns artikel 1 j i förordningen. Denna innehåller en allmän definition av begreppet "lagstiftning" som är centralt i artikel 13 (se ovan punkt 3). Det handlar i huvudsak om *varje åtgärd* som "angår" de grenar av social trygghet på vilka förordningen är tillämplig. Enligt domstolen kännetecknas dessutom "definitionen [av lagstiftningen]... av sitt vidsträckta innehåll... och skall förstås så att den syftar på samtliga på området gällande nationella bestämmelser".[64] Till detta skall läggas att, fortfarande enligt domstolens fasta rättspraxis, bestämmelserna i avdelning II i förordningen (vari artikel 13 ingår) förutom att "syfta till [att] undvika att flera nationella lagstiftningar tillämpas samtidigt och de komplikationer detta kan leda till"[65] även "utgör ett fullständigt system av lagvalsregler som får den verkan att lagstiftaren i varje

62 — Se punkt 15. I fråga om andra fall i vilka domstolen har grundat sig på syftet med gemenskapsreglerna i fråga om social trygghet för att tillämpa dem på rätt sätt, se exempelvis domen i det ovannämnda målet Pinna, punkt 21 sista meningen, och domen i det ovannämnda målet Paletta, punkt 24. För övrigt skall det "enligt en fast rättspraxis... vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse, förutom begreppen däri, i förekommande fall även tas hänsyn till sammanhanget och syftena med de regler dit bestämmelsen hör", dom av den 30 januari 1997 i mål C-221/95, Hervein och Hervillier (REG 1997, s. I-609), punkt 15, i vilken det hänvisas till dom av den 17 november 1983 i mål 292/82, Merck (REG 1983, s. 3781), punkt 12).

63 — Dom av den 17 november 1993 i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), punkt 19, min kursivering. Se även dom av den 14 december 1971 i mål 7/71, kommissionen mot Frankrike (REG 1971, s. 1003), i vilken det anges att "just förfarandet med anledning av en medlemsstats påstådda fördragsbrott [möjliggör] att den exakta räckvidden av medlemsstaternas skyldigheter slås fast i fall där det förekommer olika tolkningar" (punkterna 49—51), i linje med vad generaladvokat Roemer föreslog ("förfarandet [med anledning av fördragsbrott] har rent objektiva syften. *Det syftar med andra ord till att avgöra den juridiska situationen* och bortse från varje moralisk värdering", s. 1025, min kursivering). Bland alla författare inom doktrinen se Simon, D., *Recours en constatation de manquement*, i *Juris Classeur — Europe*, häfte 380, punkt 1, vari det utläses att dessa "förfaranden [är] objektiva och grundade på nödvändigheten att säkerställa att 'gemenskapens allmänna ordning' iakttas."

64 — Dom av den 31 mars 1977 i mål 87/76, Bozzone (REG 1977, s. 687), punkt 10, min kursivering. Med den filosofi som den influeras av är denna dom inte ett isolerat fall. Domstolen strävar efter att tolka bestämmelserna i förordningen extensivt, bland annat artikel 13 (se till exempel domen i målet Biason, punkterna 12—16, dom av den 12 januari 1983 i mål 150/82, Coppola, REG 1983, s. 43, punkt 11, domen i målet Ten Holder, punkterna 13—15, domen i målet Giletti, punkt 11, domen i det ovannämnda målet C-236/88, kommissionen mot Frankrike, punkterna 10 och 16).
Det skall därefter erinras om att domstolen i domen i målet Blottner (dom av den 9 juni 1977 i mål 109/76, REG 1977, s. 1141, punkt 9—13), samtidigt som den fastställde att begreppet "lagstiftning" enligt artikel 1 j i förordningen uteslutande hänvisar till "befintliga och framtida" lagar och förordningar om social trygghet, tolkade regeln på så sätt att den inte "utesluter regler som efter att ha varit i kraft under en tidigare period inte längre var det vid tidpunkten för antagandet av de sagda gemenskapsreglerna" eftersom annars syftet med artikel 51 som är den rättsliga grunden för förordningen "inte skulle kunna uppnås".
Domstolens "vida" tolkning är enligt min uppfattning desto mer betecknande i ljuset av den rättspraxis enligt vilken "det faktum att en bestämmelse finns med i en lag som faller utanför förordningens tillämpningsområde inte nödvändigtvis innebär att denna bestämmelse likaså faller utanför detta" (domen i målet Rheinhold & Mahla, punkt 22, se även domen i målet Jordens-Vosters, punkt 8).

65 — Se dom av den 3 maj 1990 i mål C-2/89, Kits van Heijningen (REG 1990, s. I-1755), punkt 12, se även bland andra domen i målet Luijten, punkt 12 och dom av den 4 oktober 1991 i mål C-196/90, de Paep (REG 1991, s. I-4815; svensk specialutgåva, volym 11, s. 425), punkt 18. Såsom framgår av den bokstavliga avfattningen av domstolens rättspraxis har denna influerats av åttonde övervägandet i förordningen.

medlemsstat undandras behörigheten att fastställa omfattningen av och villkoren för tillämpningen av den nationella lagstiftningen, i fråga om både den personkrets på vilken den är tillämplig och dess territoriella tillämpningsområde". [66]

24. Följaktligen måste hänsyn tas till skyldigheten för medlemsstaterna att, vid utövandet av deras behörighet att organisera systemen för social trygghet, följa gällande gemenskapsrättsliga bestämmelser (se fotnot 45), till den ganska omfattande karaktären av begreppet "lagstiftning" enligt artikel 1 j i förordningen, till syftet med artikel 13, som är att förhindra att den migrerande arbetaren genom att han omfattas av mer än en lagstiftning drabbas av *någon som helst* komplikation (som skulle hindra den frihet som garanteras genom fördraget) [67], såväl som till den ovannämnda verkan av konfliktreglerna på medlemsstaternas behörighet i fråga om social trygghet. Om detta är fallet är jag böjd att anse att den åtgärd skall omfattas av tillämpningsområdet för förordningen (och följaktligen för artikel 13) som oavsett den i den nationella rättsordningen betecknas som "skatteåtgärd" genom sin beskaffenhet uppvisar egenskaper som har samband med systemet för social trygghet, eller "berör" detta i den mening som avses i artikel 13. Till detta skall läggas att till skillnad från andra fall som föreskrivs här [68] utesluter artikel 1 j inte finansieringsåtgärder från begreppet "lagstiftning"; sådana åtgärder är å andra sidan inte föremål för några andra särskilda bestämmelser i förordningen. [69] Det förefaller mig med andra ord inte vara tillåtet att skilja åtgärderna för finansiering "genom skatt" från samtliga de åtgärder som obestridligen omfattas av tillämpningsområdet för förordningen och som reglerar ett visst system för social trygghet och bland vilka, som Frankrike medger, åtgärderna för finansiering "genom avgifter" återfinns. En korrekt tillämpning av förordningen kräver att bestämmelserna om fastställande av tillämplig lagstiftning i möjligaste mån tolkas på *ett likartat sätt*. [70] Som synes bortser jag här från den beteckning som dessa finansieringsåtgärder ges i den nationella rättsordningen. En sådan tolkning av artikel 13 motsägs helt visst inte av rättspraxis från domstolen, vilken strävar efter att tolka bestämmelserna i förordningen allt annat än restriktivt (se fotnot 64). Och det är inte allt. I denna rättspraxis från domstolen har ofta just med hänvisning till tolkningen av förordningen fastslagits att "kravet på en

66 — Domen i målet Luijten, punkt 14. Se även exempelvis domen i målet Kits van Heijningen, punkt 12 och domen i målet de Paep, punkt 18.

67 — Jag använder begreppet "någon som helst" komplikation av den anledningen att den principen har fastslagits i domstolens fasta rättspraxis att även ett högst obetydligt hinder för de grundläggande friheterna skall anses strida mot fördraget. I fråga om den fria rörligheten för varor se dom av den 5 juni 1986 i mål 103/84, kommissionen mot Italien (REG 1986, s. 1759), punkt 18 och dom av den 5 april 1984 i de förenade målen 177/82 och 178/82, van de Haar (REG 1984, s. 1797), punkt 13. I fråga om den fria rörligheten för personer, se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike ("Avoir fiscal", REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 21 och av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, tillägg), punkt 32. I fråga om den fria rörligheten för tjänster, se dom av den 25 juli 1991 i mål C-76/90, Säger (REG 1991, s. I-4221), punkt 12 och av den 24 mars 1994 i mål C-275/92, Schindler (REG 1994, s. I-1039; svensk specialutgåva, volym 15), punkt 43. I fråga om den fria rörligheten för kapital, se mitt förslag till avgörande av den 24 juni 1999 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4073, s. I-4109, punkt 17). I fråga om de fyra grundläggande friheterna, se dom av den 13 december 1989 i mål C-49/89, Corsica Ferries France (REG 1989, s. 4441), punkt 8.

68 — Till exempel bestämmelser i sådana särskilda system för egenföretagare som de berörda lämnas att inrätta på eget initiativ.

69 — Se dom av den 2 augusti 1993 i mål C-23/92, Grana-Nova (REG 1993, s. I-4505; svensk specialutgåva, volym 14, s. 329), punkt 16, i vilken domstolen har uteslutit att internationella avtal om social trygghet omfattas av begreppet "lagstiftning" enligt artikel 1 j i förordningen eftersom dessa "är föremål för särskilda bestämmelser i förordningen" som artikel 6, i vilken principen fastställs att "förordningen ersätter alla konventioner om social trygghet mellan... två eller flera medlemsstater inbördes..." (punkt 17).

70 — Domen i målet de Jaeck, punkt 30, och domen i målet Hervein och Hervillier, punkt 20.

enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten inom gemenskapen innebär att de begrepp som den grundar sig på inte får ändras i förhållande till de särskilda omständigheterna i varje nationell rätt, utan baseras på objektiva kriterier som definieras inom gemenskapsrätten". [71] Med hänsyn till de svårigheter som uttolkaren möter i ämnet (se punkt 20), består enligt min mening det objektiva kriteriet som skall antas i ett fastställande av ett direkt samband mellan åtgärderna i fråga och det franska systemet för social trygghet.

25. I detta mål har kommissionen visat att det mellan CSG och CRDS å ena sidan och det franska systemet för social trygghet å andra sidan finns ett samband som gör att de med full rätt tillhör "lagstiftningen" om social trygghet i den mening som avses i artikel 1 j i förordningen. Detta samband utgörs i huvudsak av det särskilda ändamålet för intäkterna från CSG och CRDS. Ändamålet kan inte vara tydligare. Just med hänsyn till det bestämda mål de tjänar kan båda dessa skatter sägas "angå" de grenar av social trygghet som ingår i tillämpningsområdet för förordningen. För en korrekt tillämpning av förordningen har domstolen dessutom hänvisat till "de mål som eftersträvas" genom en viss nationell bestämmelse, när denna faller utanför en sträng klassificering som med säkerhet skulle medge att den omfattades av bestämmelserna i förordningen. [72] För att därefter illustrera det faktum att domstolen för att fastställa om förordningen är tillämplig bortser från klassificeringar och snarare fäster sig vid karaktären av de nationella åtgärder som underställts dess prövning, skall det erinras om att domstolen har fastslagit att till och med en nationell bestämmelse som faller utanför tillämpningen av förordningen inte kan undgå tillämpning av gemenskapsreglerna om det "mellan bestämmelsen i fråga och de lagar som reglerar de grenar av social trygghet som uppräknas i artikel 4 i förordning nr 1408/71 [finns] ett *samband som skall vara direkt och tillräckligt relevant*". [73] Av redan anförda skäl anser jag att det i detta mål faktiskt finns ett samband av det slaget.

26. Den franska regeringen har dock gjort åtskillnad med anledning av det samband som finns mellan uttagen i fråga och det system för social trygghet som är föremål för denna tvist. Den franska regeringen har i huvudsak medgett att CSG bidrar till de aktuella finansiella tillgångarna i vissa grenar av den sociala tryggheten, men har också fastslagit att detsamma inte kan sägas beträffande CRDS, i den mån som denna skatt egentligen är avsatt för den allmänna budgeten för att täcka det samlade underskottet för hela det franska systemet för social trygghet (helt enkelt ett "system för återbetalning av en finansiell skuld"). Den uppfattning som svaranden har framfört är inte övertygande. Det är visserligen riktigt att Cades är ett rent finansieringsorgan som inte har ansvaret för förvaltningen av fonderna för social trygghet i strikt mening och som har skyldighet att årligen betala in intäkterna från CRDS till statsbudgeten. Dessa inbetalningar har dock till syfte att täcka ett finansiellt underskott hos organ för social trygghet eller i vilket fall som helst sådana organ som har ansvar för förvaltningen av

71 — Domen i målet Jordens-Vosters, punkt 6, min kursivering.

72 — Se domen i målet Biason, punkt 9, och i målet Giletti, punkt 9.

73 — Dom i målet Rheinhold & Mahla, punkt 23, min kursivering. I samma riktning se generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande, punkt 16.

sociala trygghetsfonder och pensionsfonder, som ACOSS och CSC. Detta underskott som överfördes genom lag till Cades innan CRDS inrättades är i synnerhet en följd av utbetalningen av förmåner för social trygghet under 1990-talet. I avsaknad av en "skattefinansiering" skulle detta underskott sannolikt ha täckts genom en "avgiftsfinansiering" (höjning av avgifterna till den sociala tryggheten) eller, om den finansieringen bibehölls konstant, genom en minskning eller begränsning av utbetalningen av förmåner för social trygghet. Det är för övrigt just vad som inträffar i fallet CSG: denna har delvis ersatt avgifterna till den sociala tryggheten (som har sänkts) och har samtidigt, genom att möta de ökande finansiella behoven i det franska systemet för social trygghet, undvikit att införa höjningar av dessa avgifter (se punkt 9). Det "konstgrepp" som går ut på att till Cades överföra den sociala skuld som har samlats hos ACOSS är enligt min mening således inte tillräckligt för att ändra den grundläggande karaktären hos "finansieringsmekanismen" i fråga och varken kan eller skall undandra CRDS från tillämpningsområdet för förordningen. En sådan omorganisation av finansieringsinstrument för ett socialt trygghetssystem fortsätter att regleras av den allmänna principen i artikel 13 i förordningen, som i annat fall skulle bli utan all ändamålsenlig verkan. Att anse att sådana finansieringsformer som CSG och CRDS helt skulle falla utanför förordningen skulle ge plats för genomförande av ett alternativt "avgiftssystem" som på nytt skulle ifrågasätta syftet med denna förordning.

27. Det måste därefter noteras att förordning 96-50, genom vilken CRDS inrättades, ingår som en del i den allmänna reform av det franska systemet för social trygghet som bedömts som absolut nödvändig med hänsyn till det underskott som kumulerats under 1990-talet. Men enligt lagstiftarens uttryckliga anvisningar, och som kommissionen har noterat, gör denna reform det möjligt att säkerställa "den framtida jämvikten" och "den sociala och ekonomiska effektiviteten" i det franska systemet för social trygghet (se fotnot 19). Detta innebär att sagda system i dagens läge, utan något sådant strukturellt initiativ som inrättandet av CRDS, inte längre effektivt skulle kunna fullgöra sina skyldigheter. Det förefaller som om det resultat som har uppnåtts genom inrättandet av CRDS, nämligen att tillåta att system för social trygghet fungerar väl och att utbetalningen av förmåner till de berättigade upprätthålls, är beviset på det direkta samband som finns mellan det särskilda finansieringsinstrumentet i fråga (skatt med ett särskilt ändamål) och det franska systemet för social trygghet i sin helhet. För att ett instrument som CRDS skall omfattas av tillämpningsområdet för förordningen är det för övrigt tillräckligt att det "angår" de grenar och de system för social trygghet som åsyftas i artikel 4.1 och 4.2 i förordningen. Slutligen måste jag bestämt avvisa den franska regeringens invändning att CRDS skulle falla utanför förordningens tillämpningsområde då den inte specifikt berör någon av de grenar som åsyftas i artikel 4, utan berör systemet för social trygghet i sin helhet. Svarandens inställning förefaller mig ännu en gång vara mycket formell. Det är snarare tydligt att en åtgärd som berör systemet för social trygghet i sin helhet nödvändigtvis "berör" även de enskilda grenar som anges i förordningen för fastställande av det materiella tillämpningsområdet. Motsatsen skulle medföra att sådana bestämmelser som de i artikel 13 alltför lätt skulle uteslutas. Sammanfattningsvis utgör således CRDS och

CSG i huvudsak och med avseende på förordningen sådana "sociala avgifter" som omfattas av den franska "lagstiftningen" om social trygghet. [74]

D — *Avsaknad av direkt motprestation till uttaget av CRDS och CSG*

28. För att visa att CRDS och CSG har en ren skattekaraktär och följaktligen faller utanför förordningens tillämpningsområde framhäver Republiken Frankrike avsaknaden av varje form av direkt motprestation i form av sociala trygghetsförmåner: endast verkliga avgifter ger rätt till en motprestation av sådant slag. För min del är jag av en annan åsikt.

29. Under bestämmelsen i artikel 13 faller som redan har nämnts även sådana åtgärder för organisering av ett bestämt system för social trygghet som införts för att finansiera detta, även om de har karaktär av ren skatt snarare än av avgift eller placerar sig på gränsen till de två kategorierna. Förekomst eller avsaknad av en direkt motprestation har heller ingen betydelse. Det är sant att, i fallet av "skattebeläggning" av denna finansiering, det i förhållande till uttaget i fråga inte finns någon egentlig direkt motprestation, vilket därmed inte betyder att en skatteåtgärd som angår eller "berör" den sociala tryggheten i den mening som anges ovan kan falla utanför konfliktreglerna för fastställande av tillämplig lag. Domstolens rättspraxis som åberopas av den franska regeringen och enligt vilken endast uttag som är motprestation till en bestämd tjänst skall anses som "avgifter" medger inte att en sådan slutsats dras. [75] Detta har mer än ett skäl. I första hand förefaller rättspraxis i målet AGF Belgium som Republiken Frankrike nämnt inte vara relevant. Då det i detta mål handlar om skillnaden mellan en skatt avsedd att bestrida den offentliga administrationens allmänna pålagor och en skatt som utgör vederlag för en bestämd tjänst, åsyftas i själva verket inte en "avgift för social trygghet" [76] utan olika kategorier uttag som alla har karaktär av skatt. I andra hand, och som har framgått av ovanstående, går de nationella åtgärder som inrättar "avgiftsuttag" när det gäller instrument för finansiering av system för social trygghet inte utanför ramen för den särskilda "lagstiftning" som åsyftas i artikel 13 i förordningen. I tredje hand, och med hänsyn till att CSG delvis ersätter avgifter i egentlig mening och medger att en höjning av befintliga avgifter undviks, och till att CRDS förmodligen medverkar till att en höjning av avgifterna eller en minskning eller begränsning av utbetalningen av förmåner för social trygghet undviks (se punkt 26),

74 — När det gäller CSG, och som en självklar följd av att det fastställts att denna "berör" den franska sociala tryggheten, skall det erinras om att denna skatt tas ut av sådana organ och enligt sådana former som är typiska för systemet för social trygghet. På samma sätt som vanliga avgifter och till skillnad från vanlig skatt är den dessutom avdragsgill, om än endast delvis, från den beskattningsbara bruttoinkomsten.

75 — Se dom i målet AGF Belgium, punkterna 25—28.

76 — Frågan om den sociala eller skattemässiga karaktären av den aktuella skatten hade prövats av domstolen i en annan del av domen som avsåg den första tolkningsfrågan. Domstolen fastställde att det handlade om en skattepålaga eftersom "de ifrågavarande pålagorna... tvärtom inte (kan) jämställas med de avgifter som de personer åläggs som är anslutna till ett system för social trygghet eller ett socialt organ, oavsett hur de rättsligt definieras enligt nationell rätt. Av uppgifterna i beslutet om hänskjutande framgår att dessa tilläggspremier avser alla som tecknar motorfordonsförsäkring inklusive dem som inte alls har något att göra med de organ som skall använda medlen, och att de således skall erläggas både av skattesubjekt och av dem som är anslutna till dessa organ" (punkt 16).

skulle det faktum att den franska regeringens uppfattning delades paradoxalt nog leda till att beskattningen av "sociala pålagor" för migrerande arbetstagare som inte är inskrivna i det franska systemet för social trygghet (som tidigare inte hade skyldighet att betala någon avgift i Frankrike) på nytt rättfärdigades med den påföljden att de migrerande arbetstagare som skyddas av förordningen kan påföras skatter (utan motprestation) som allmänt är avsedda att lindra de avgifter (med motprestation) som bofasta franska arbetstagare skall betala. [77]

30. Vad närmare bestämt avser CSG är dessutom den franska regeringens uppfattning motsägelsefull. Å ena sidan söker svaranden visa skattekaraktären av uttaget i fråga genom att åberopa det faktum att, till skillnad från en vanlig avgift för social trygghet, uttaget inte ger rätt till någon direkt motprestation. Å andra sidan gör svaranden gällande att denna skatt utgör "ett verktyg för nationell solidaritet där samtliga inkomster är avsedda att bidra till det sociala skyddet för alla och envar", allt i en allmän målsättning att återupprätta en progressivitet av "avgiftsslag" i förhållande till vars och ens beskattningsbara inkomst ("lika avgift för lika inkomst", se punkt 9). [78] Men om så är fallet kännetecknas det sociala skyddet allt mindre av det direkta samband som Republiken Frankrike söker att fastställa mellan de avgifter som de franska arbetstagarna betalar och motsvarande förmåner. [79]

E — *Prövning av om CRDS och CSG är förenliga med artikel 13 i förordningen*

31. Mot denna bakgrund är det tydligt att de sociala pålagorna i fråga strider mot

77 — Det skall tilläggas att betalningen av avgifter för social trygghet inte i alla medlemsstater ger rätt till bestämda förmåner (se ovannämnde D. Williams, s. 5 och 6, som citerar särskilda exempel från de brittiska, irländska och svenska systemen för social trygghet och som inte delar generaladvokaten Légers uppfattning, när denne i målet Asscher skriver att "betalningen av sociala avgifter omfattas av ett försäkringssystem; den ger rätt till bestämda förmåner. Betalningen av skatt, som inte har något samband med försäkringsmekanism, ger däremot inte i sig rätt till förmåner" (punkt 82 i förslag till avgörande). Williams anser således att ett sådant påstående som det som kommer från generaladvokaten Léger, och som på alla punkter motsvarar den uppfattning som den franska regeringen framför i detta mål, inte kan tillämpas fullständigt på systemen för social trygghet inom Europeiska gemenskapen i sin helhet).

78 — Det skall noteras att även CRDS, i likhet med CSG, i grunden har en solidarisk sida i den mån som var och en åläggs att bidra i förhållande till den egna inkomsten och att bortse från kvaliteten och kvantiteten av de förmåner som uppbars under loppet av de år när det kumulerade underskott i verksamheten konstaterades som CRDS avses täcka.

79 — Domstolen har vid prövning av de kännetecken i ett system för social trygghet som grundas på solidaritetsprincipen konstaterat egenskaper varigenom avgifterna tenderar att ingå i en allmän kategori som likaså innefattar utbetalningar som inte har något direkt eller proportionellt samband med de berättigades förmåner: "[denna] solidaritet innebär en omfördelning av inkomsterna mellan de mest välsituerade och de som utan ett sådant system och med hänsyn till sina tillgångar och sitt hälsotillstånd skulle vara berövade det nödvändiga sociala skyddet... Solidariteten visar sig också genom att rätt till pension ges *utan att avgifter betalats in* och att rätten till pension *inte är proportionell* mot de avgifter som betalats in... Solidariteten [kommer] till uttryck mellan de olika systemen för social trygghet genom att de system som ger ett överskott bidrar till finansieringen av de system som har strukturella finansiella svårigheter" (dom i målet Poucet och Pistre, punkterna 10—12, min kursivering). I samma mål noterade generaladvokaten Tesauro att "[rätts]system [om social trygghet], till skillnad från privata försäkringssystem kännetecknas av avsaknaden av ett direkt samband mellan avgifter och utbetalda förmåner" (punkt 9, *in fine*, i förslaget till avgörande).

artikel 13. Dels berör de som kommissionen fastslog alla dem som har sitt skattemässiga hemvist i Frankrike, däri inbegripet de migrerande arbetstagare som omfattas av tillämpningsområdet för förordningen med avseende på personkrets. Dels uttas CRDS och CSG på samma skatteunderlag som de sociala avgifterna i den medlemsstat där dessa arbetstagare utövar (eller har utövat) yrkesverksamhet. Detta skatteunderlag är resultatet av utövandet av den fria rörligheten som garanteras genom fördraget. I domen i målet Perenboom har domstolen fastställt att "det faktum att arbetstagaren för samma arbetslön påförs sociala pålagor som följer av tillämpningen av flera nationella lagstiftningar, medan han kan anta egenskapen av försäkrad i förhållande till endast en av dessa lagstiftningar, utsätter denne arbetstagare för en dubbel beskattning som strider mot [artikel 13 i förordningen]... Lönen som arbetstagaren uppbär för [ett arbete som utförts i en annan medlemsstat] kan inte, ens delvis, utgöra skatteunderlag för uppbörd av avgifter med stöd av [lagstiftningen i den medlemsstat där bosättning föreligger] och faller därmed utanför de sociala pålagor som följer av denna lagstiftning". [80] Beträffande de arbetstagare som definitivt har upphört med all yrkesverksamhet (och som har rätt till en ersättning som utgår i stället för inkomsten som likaså omfattas både av CRDS och av CSG) gäller den princip enligt vilken, alltjämt med stöd av bestämmelserna i avdelning II i förordningen, "[innehavaren av en ålderspension eller livränta] inte *på grund av bosättning inom en medlemsstats territorium* kan göra anspråk på avgifter till den obligatoriska försäkringen för att täcka sådana förmåner som en institution i en annan medlemsstat har ansvar för". [81]

32. Jag upprepar det faktum att om uttagen i fråga skulle anses falla utanför tillämpningsområdet för förordningen och följaktligen inte vara underkastade kraven i artikel 13 skulle detta frånta denna bestämmelse, som den tolkats i domarna i målen Perenboom och Noij, all ändamålsenlig verkan. [82] Bestämmelserna för fastställande av tillämplig lagstiftning i fråga om social trygghet (däribland artikel 13) "skall tolkas i ljuset av deras syfte som är att i fråga om social trygghet bidra till att skapa en fri rörlighet för migrerande arbetstagare som är så fullständig som möjligt, vilket är en grundläggande princip inom gemenskapen". [83] Enligt domstolens fasta rättspraxis är det å andra sidan oförenligt med artik-

80 — Dom av den 5 maj 1977 i mål 102/76, Perenboom (REG 1977, domslutet och punkterna 13 och 14 i domskälen, min kursivering).

81 — Dom av den 21 februari 1991 i mål C-140/88, Noij (REG 1991, s. 387), punkterna 15 och 17 samt domslutet). Domstolen har tillfälligt i tillämpningsområdet för förordningen låtit en situation ingå i vilken arbetstagare definitivt har upphört med all förvärvsverksamhet, trots det faktum att ett sådant fall inte föreskrivs i någon bestämmelse i förordningen (se punkt 9). Med hänsyn till förordningens syfte ("att bidra till inrättandet av en fri rörlighet för migrerande arbetstagare som är så fullständig som möjligt"), har domstolen fastställt att det strider mot detta att "en arbetstagare kan berövas en del av den pension som uppbärs enligt lagstiftningen i en medlemsstat helt enkelt därför att han har bosatt sig i en annan medlemsstat" (punkt 13).

82 — I domen i målet Kits van Heijningen ansågs ett i allt liknande övervägande vara avgörande för att fastställa att en nationell åtgärd var oförenlig med artikel 13.2 a i förordningen (se punkt 21).

83 — Domen i målet Masgio (punkt 16, min kursivering). I samma riktning, se dom av den 25 februari 1986 i mål 284/84, Spruyt (REG 1986, s. 685), punkterna 18 och 19. Se även domen i målet Noij, punkt 13.

larna 48 och 52 i fördraget [84] att tillämpa nationella bestämmelser i fråga om social trygghet som har den verkan att de missgynnar eller ställer ofördelaktiga villkor för utövande av yrkesverksamhet utanför den berörda medlemsstatens territorium. Detta gäller naturligtvis likaså för de nationella bestämmelser som rör finansieringen av det sociala skyddet. [85] Sedan detta sagts förefaller det mig otvivelaktigt att uppbörden av "sociala pålagor", av vilket slag de än är, från en annan medlemsstat än den där den migrerande arbetstagaren utför (eller har utfört) yrkesverksamhet automatiskt är ett hinder för den fria rörligheten av arbetstagare, eftersom uppbörden avskräcker dem från att utnyttja de rättigheter som garanteras dem genom fördraget.

F — *Bedömning av effekterna av CRDS och CSG*

33. Enligt Republiken Frankrike är det nödvändigt att inte överdriva betydelsen av ett sådant eventuellt hinder som anses följa av tillämpningen av de båda uttagen i fråga. Republiken Frankrike framhåller med anledning av detta den måttfulla avgiften (CRDS motsvarar 0,5 procent medan CSG motsvarar 7,5 procent eller 6,2 procent, alltefter skatteunderlaget, och är betydligt lägre än den vanliga procentsatsen för avgifter) och det faktum att de båda skatterna berör endast en mycket liten del av de migrerande arbetstagare som samtidigt som de utövar yrkesverksamhet utomlands har behållit sitt skattemässiga hemvist i Frankrike. I de internationella skatteavtal som Frankrike har slutit i syfte att undvika dubbelbeskattning, som överensstämmer med den modell för skatteavtal angående inkomstskatt och förmögenhetsskatt som upprättats av Organisationen för samarbete och ekonomisk utveckling, föreskrivs som regel att inkomster av tjänst eller från egen företagsverksamhet skall beskattas i den avtalsslutande medlemsstat varifrån inkomsterna härrör, eller i den stat där förvärvsverksamheten utövas (se artiklarna 14 och 15). Detta innebär att inkomsterna från en yrkesverksamhet som utövas i en annan medlemsstat av arbetstagare som har bibehållit sitt skattemässiga hemvist i Frankrike inte kan påföras de båda skatterna i fråga. Endast i undantagsfall föreskrivs i de skatteavtal som Frankrike har slutit med angränsande medlemsstater att inkomster från en särskild kategori migrerande skattebetalare, "gränsarbetarna" (se fotnot 37) skall beskattas i bosättningsstaten och inte i den stat där förvärvsverksamheten utövas (se punkt 13). Enligt den franska regeringen berör CRDS och CGS dock endast en mycket liten del av de arbetstagare som omfattas av förordningen vilket, om jag har förstått det rätt, skulle innebära att de båda skatterna undgår all kritik.

34. Den franska regeringens påstående föranleder dock två slags invändningar. Enligt domstolens fasta rättspraxis upphör för det första en nationell åtgärd, som endast skapar ett "svagt" hinder för den fria rörligheten av personer eller för någon annan grundläggande frihet som garanteras

84 — Se dom i målet Spruyt, punkt 19, av den 7 juli 1988 i mål 143/87, Stanton (REG 1988, s. 3877; svensk specialutgåva, volym 9, s. 527), punkt 14, av den 7 juli 1988 i de förenade målen 154/87 och 155/87, Wolf m.fl. (REG 1988, s. 3897), punkt 14, i målet Masgio, punkterna 16 och 17, av den 4 oktober 1991 i mål C-349/87, Paraschi (REG 1991, s. I-4501), punkt 22, av den 5 oktober 1994 i mål C-165/91, van Munster (REG 1994, s. I-4661), punkt 27, och av den 15 februari 1996 i mål C-53/95, Kemmler (REG 1996, s. I-703), punkt 11.

85 — Dom i målet Terhoeve, punkt 35.

genom fördraget, därmed inte att vara oförenlig med gemenskapsrätten (se fotnot 65). I resonemanget som är grundat på de avtalsbestämmelser i vilka Republiken Frankrike är part tas vidare inte hänsyn till den skilda behandling som i avtalen ges de ersättningar som utgår i stället för inkomster i förhållande till inkomster av förvärvsverksamhet. I motsats till de senare är ersättningar som utgår i stället för inkomster i regel beskattningsbara i den avtalsslutande bosättningsstaten. Detta är fallet med pensioner eller med alla andra inkomster än de (förvärvs)inkomster som särskilt avses i andra avtalsbestämmelser. [86] Detta innebär att CRDS och CSG påförs de ersättningar som utgår i stället för inkomster för *alla* de arbetstagare som har bibehållit sitt skattemässiga hemvist i Frankrike, och inte enbart för gränsarbetare.

G — *Den diskriminerande sidan av CRDS och CSG*

35. Kommissionen hävdar slutligen att uttagen i fråga, som tillämpas på samma sätt för alla dem som har sitt skattemässiga hemvist i Frankrike, får den följden att migrerande arbetstagare diskrimineras eftersom hänsyn inte tas till den objektivt sett annorlunda situation som de befinner sig i. Dessa arbetstagare, i motsats till dem som inte har lämnat Frankrike för att på annat håll utöva yrkesverksamhet, omfattas nämligen av tillämpningsområdet för förordningen. Det förefaller som om kommissionen inte gör annat än att med utgångspunkt i artiklarna 48 och 52 i fördraget påpeka samma överträdelse som den som redan har fastställts med hänvisning till artikel 13 i förordningen.

36. Den nämnda bestämmelsen i förordningen syftar nämligen till att särskilja den migrerande och den bofasta arbetstagarens situation och på så sätt undvika att den förstnämnde skulle kunna omfattas av systemet för social trygghet i bosättningsstaten, om den är en annan än den stat i vilken han utövar sin yrkesverksamhet. Genom att förbjuda kumulering av lagstiftningar från flera medlemsstater avser förordningen helt klart att särskilja den migrerande arbetstagarens ställning. Detta sker naturligtvis i syfte att undvika de komplikationer som kan drabba honom, om han efter att ha utövat yrkesverksamhet i flera medlemsstater omfattas eller har omfattats av flera lagstiftningar (se artikel 2.1 i förordningen), i motsats till den arbetstagare som inte har lämnat sitt hemland. Det är följaktligen i förordningen som en differentiering har gjorts, genom att det föreskrivs samordning av lagstiftning med hänsyn till den migrerande arbetstagarens särskilda situation. I sak är tionde övervägandet i förordningen mycket tydligt: "för att på bästa sätt säkerställa *lika behandling* av

86 — Se artiklarna 18 och 21 i OECD:s modell för skatteavtal.

alla arbetande som är verksamma på en medlemsstats territorium är det lämpligt att man fastställer att den lagstiftning som är tillämplig som allmän regel skall vara lagstiftningen i den medlemsstat på vars territorium den berörda personen [utövar] sin verksamhet som anställd eller egenföretagare" (min kursivering). Det förhållande som gemenskapslagstiftaren tar hänsyn till är inte "det skattemässiga hemvistet", utan snarare den ort där yrkesverksamheten utövas (eller har utövats). Det är av den anledningen uppenbart att den odifferentierade tillämpningen av CRDS och CSG på alla arbetstagare som har skattemässig hemvist i Frankrike, däri inbegripet de migrerande arbetstagare som utövar sin verksamhet i en annan medlemsstat, medför att dessa senare diskrimineras, i strid med artikel 13, i vilken kumulering av lagstiftningar förbjuds, och strider slutligen mot artiklarna 48 och 52 i fördraget som förordningen influerats av i sin egenskap av instrument för genomförande av dessa (se artikel 51, den rättsliga grunden).

37. Det skall slutligen med anledning av detta noteras att domstolens rättspraxis i fråga om diskriminerande interna skatter (som är förbjudna enligt artikel 95 i fördraget) här kan åberopas som jämförelse. [87] Även om grunden för skattskyldighetens inträde såväl beträffande CRDS som CSG är objektiv och densamma för alla i Frankrike bosatta personer, är det likväl otvivelaktigt att det faktum att migrerande arbetstagare åläggs att bidra till finansieringen av ett system för social trygghet som de *inte* tillhör får den verkan att de diskrimineras i förhållande till icke migrerande arbetstagare, som är de enda som kan åtnjuta de förmåner som tillhandahålls genom detta system.

87 — Enligt domstolens fasta rättspraxis (se exempelvis domar av den 16 december 1992 i mål C-17/91, Lornoy m.fl. (REG 1992, s. I-6523), i målet C-114/91, Claeys (REG 1992, s. I-6559), i de förenade målen C-144/91 och C-145/91, Demoor m.fl. (REG 1992, s. I-6613), av den 2 augusti 1993 i mål C-266/91, CELBI (REG 1993, s. I-4337), och av den 27 oktober 1993 i mål C-72/92, Scharbatke (REG 1993, s. I-5509)), "när det gäller en skatt som påförs nationella varor och varor som importerats med hänsyn till identiska kriterier kan det vara nödvändigt... att ta hänsyn till ändamålet med intäkterna från skatten. När intäkterna från en sådan skatt avses finansiera verksamheter som särskilt gynnar beskattade nationella varor kan det nämligen få till följd att den avgift som tas ut enligt samma kriterier likväl är en diskriminerande beskattning, i den mån som den skattepålaga som påförs nationella varor neutraliseras genom de fördelar den avser att finansiera, medan den som påförs importerade varor utgör en nettopålaga" (dom i målet Claeys, punkt 16).

VII — Förslag till avgörande

38. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag följaktligen att domstolen skall

— bifalla talan i båda målen och fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 13 i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen,

1) genom att ta ut en avgift, för att täcka de sociala skulderna, på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster för arbetstagare och egenföretagare som är bosatta i Frankrike men som arbetar i en annan medlemsstat och som, i enlighet med förordningen, inte omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet,

och

2) genom att ta ut en allmän social avgift på förvärvsinkomster och på ersättningar som utgår i stället för sådana inkomster för arbetstagare som är

bosatta i Frankrike men som, i kraft av förordningen, inte omfattas av den franska lagstiftningen om social trygghet,

och

— förplikta Republiken Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.