ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 13ης Ιανουαρίου 2000 *

Α — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα διαδικασία εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το Nederlandse Raad van State (Κάτω Χώρες) υποβάλλει στο Δικαστήριο ερωτήματα για την ερμηνεία της οδηγίας περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων. Πρόκειται ιδίως για το ζήτημα πότε οι αρχές κράτους μέλους οφείλουν ή μπορούν αυθορμήτως — δηλαδή χωρίς προηγούμενη αίτηση — να παρέχουν πληροφορίες.

2. Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του προσφεύγοντος W. N., τον οποίο το αιτούν δικαστήριο, για λόγους εχεμύθειας, χαρακτηρίζει μόνο με τα αρχικά του, και του Staatssecretaris van Financiën (στο εξής: καθού). Ο προσφεύγων είναι έγγαμος, ζει όμως χωριστά από τη σύζυγό του. Η σύζυγος έχει εγκαταλείψει τις Κάτω Χώρες και έχει εγκατασταθεί στην Ισπανία. Ο καθού αποφάσισε να πληροφορήσει τις ισπανικές αρχές για τις — πραγματοποιούμενες μέσω μιας ελβετικής τράπεζας — πληρωμές διατροφής του προσφεύγοντος προς τη σύζυγό του.

Β — Τα νομοθετικά ερείσματα

Ι — *Κοινοτικό δίκαιο*

Η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων [1] (στο εξής: οδηγία)

3. Ως προκαταρκτική παρατήρηση, πρέπει να υπομνησθεί ότι η διατύπωση της οδηγίας

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86.

διαφέρει στις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις, πράγμα που έχει ως αποτέλεσμα ερμηνευτικές δυσχέρειες. Για τον λόγο αυτό, τα σχετικά χωρία εκτίθενται εν μέρει στη συνέχεια σε διάφορες γλώσσες.

«Άρθρο 1

Γενικές διατάξεις

1. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας.

2. [...]

3. [...]

4. [...]

5. [...]

Άρθρο 2

Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήσεως

[...]

Άρθρο 3

Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών

[...]

Άρθρο 4

Αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών

1. Η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους γνωστοποιεί στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου

ενδιαφερομένου κράτους μέλους, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις προβλεπόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 1, πληροφορίες, των οποίων έχει γνώση, όταν:

α) η αρμοδία αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να υποθέτει ότι στο άλλο κράτος μέλος υφίσταται διαφυγή φόρων·

β) ένας φορολογούμενος επιτυγχάνει σε ένα κράτος μέλος μείωση ή απαλλαγή φόρου, η οποία συνεπάγεται γι' αυτόν αύξηση φόρου ή υπαγωγή του σε φόρο στο άλλο κράτος μέλος·

γ) εργασίες μεταξύ φορολογουμένου ενός κράτους μέλους και φορολογουμένου ενός άλλου κράτους μέλους, στις οποίες μεσολαβεί μία μόνιμη εγκατάσταση των φορολογουμένων αυτών ή ένας ή περισσότεροι τρίτοι, ευρισκόμενοι σε μία ή περισσότερες άλλες χώρες, είναι τέτοιας φύσεως που συνεπάγονται μείωση φόρου στο ένα ή στο άλλο κράτος μέλος ή και στα δύο·

δ) η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να υποθέτει ότι υφίσταται μείωση φόρου, η οποία προκύπτει από εικονικές μεταφορές κερδών εντός ομάδων επιχειρήσεων·

ε) κατόπιν πληροφοριών που έχουν παρασχεθεί σε κράτος μέλος από την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους μέλους, έχουν προκύψει στοιχεία χρήσιμα για τον προσδιορισμό του φόρου σ' αυτό το άλλο κράτος μέλος.

2. [...]

3. Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών δύνανται, σε κάθε άλλη περίπτωση, να γνωστοποιούν οι μεν προς τις δε, χωρίς προηγούμενη αίτηση, τις πληροφορίες, οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, και των οποίων έχουν γνώση.»

4. Κατ' αρχάς, πρέπει να μνημονευθεί ότι στο γερμανικό και στο αγγλικό κείμενο στο άρθρο 4, παράγραφος 1, γίνεται λόγος ως προς την παροχή πληροφοριών για *soll* [...] *Auskünfte* [...] *erteilen* και *shall* [...] *forward the information* [...], ενώ στο γαλλικό και το ολλανδικό κείμενο γίνεται λόγος για *communique* (γνωστοποίηση) και *deelt* [...] *mede.*

5. Στην αναφερόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', περίπτωση — η υποτιθέμενη διαφυγή φόρων — το ολλανδικό, το

γερμανικό, το γαλλικό και το αγγλικό κείμενο έχουν διαφορετική διατύπωση, μάλιστα δε ως εξής:

(Όταν η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους έχει λόγους να υποθέτει [...])

«redenen om te vermoeden dat in een andere lidstaat een *abnormale vrijstelling of vermindering* van belasting bestaat»;

«Grtnde ftr die Vermutung einer *Steuerverktrzung* in dem anderen Mitgliedstaat»;

«des raisons de presumer qu'il existe une *reduction ou une exoneration anormales* d'impôts dans l'autre tat membre»;

«grounds for supposing that there may be a *loss of tax* in the other Member state» [2].

6. Δεδομένου ότι οι μετέχοντες της διαδικασίας με τους (όπως εκτίθενται κατωτέρω) ισχυρισμούς τους αναφέρονται συστηματικά στον σκοπό της οδηγίας ο οποίος πρέπει επίσης να εξεταστεί στο πλαίσιο της γνώμης μου επί της υποθέσεως, πρέπει ήδη εξαρχής να μνημονευθούν οι κύριες αιτιολογικές σκέψεις που είχαν ως αποτέλεσμα την έκδοση της οδηγίας και στις οποίες αναφέρονται οι μετέχοντες της διαδικασίας.

7. Η οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών στον τομέα των αμέσων φόρων εκδόθηκε για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Κατά την πρώτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, η φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή πέραν των συνόρων των κρατών μελών οδηγεί σε απώλεια εσόδων για τον προϋπολογισμό και σε παραβιάσεις της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και ενδέχεται να προκαλέσει στρεβλώσεις στην κίνηση των κεφαλαίων και στους όρους του ανταγωνισμού και, κατά συνέπεια, επηρεάζει τη λειτουργία της κοινής αγοράς. Για τους λόγους αυτούς, το Συμβούλιο — όπως εκτίθεται στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη — εξέδωσε ήδη πριν από την έκδοση της οδηγίας ψήφισμα περί των μέτρων που πρέπει να λάβει η Κοινότητα για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής [3]. Όπως προκύπτει από την τρίτη αιτιολογική σκέψη, εθνικά μέτρα — όπως η συνεργασία μεταξύ διοικήσεων βάσει διμερών συμφωνιών — είναι ανεπαρκή. Ως εκ τούτου — σύμφωνα με την τέταρτη αιτιολογική σκέψη — πρέπει να ενισχυθεί η συνεργασία μεταξύ των φορολογικών υπηρεσιών στο εσωτερικό της Κοινότητας σύμφωνα με κοινές αρχές και κοινούς κανόνες. Κατά την πέμπτη αιτιολογική σκέψη, τα κράτη μέλη οφείλουν να ανταλλάσσουν, κατόπιν αιτήσεως, πληροφορίες για συγκεκριμένες περιπτώσεις και — κατά την έκτη αιτιολογική σκέψη — οφείλουν να ανταλ-

2 — Όλες οι υπογραμμίσεις είναι δικές μου.

3 — ΑΒΙ. 1975, C 35, σ. 1.

λάσσουν, ακόμα και χωρίς να τους ζητηθεί, κάθε πληροφορία που φαίνεται χρήσιμη για τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας «ειδικότερα στις περιπτώσεις όπου [...] τέτοιες δοσοληψίες [εικονική μεταφορά κερδών] μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε δύο κράτη μέλη πραγματοποιούνται μέσω τρίτης χώρας, έτσι ώστε να εξασφαλίζονται φορολογικά πλεονεκτήματα [...]».

[...]

β) έχει χορηγηθεί εντός των Κάτω Χωρών μείωση, εξαίρεση, επιστροφή ή απαλλαγή από φόρο που μπορεί να έχει επιπτώσεις στην επιβολή φόρου εντός του κράτους της αρμόδιας αρχής.

II — *Εθνικό δίκαιο*

8. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών μετέφερε στο εσωτερικό του δίκαιο την οδηγία με τον Wet op de internationale Bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (νόμο περί διεθνούς συνδρομής κατά την επιβολή φόρων, της 24ης Απριλίου 1986, στο εξής: WIB).

[...]»

9. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο α, του WIB, που προβλέπει περιορισμούς στην παροχή πληροφοριών, ορίζει:

Το άρθρο 7 του WIB ρυθμίζει τα της αυθόρμητης παροχής πληροφοριών και ορίζει στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, τα εξής:

«Ο Υπουργός μας δεν γνωστοποιεί τις πληροφορίες, όταν:

«Ο Υπουργός μας [4] μπορεί εξ ιδίας πρωτοβουλίας να γνωστοποιήσει στην αρμόδια αρχή πληροφορίες που μπορούν να έχουν σημασία γι' αυτήν κατά τον προσδιορισμό φορολογικής οφειλής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

α) η γνωστοποίησή τους δεν απορρέει από υποχρεώσεις βάσει της οδηγίας ή από

4 — Εννοείται ο Υπουργός Οικονομικών.

άλλες υποχρεώσεις διεθνούς ή διατοπικού δικαίου.»

Γ — Τα περιστατικά

10. Ο από το 1974 έγγαμος προσφεύγων ζει χωριστά από τη σύζυγό του, η οποία εγκατέλειψε το 1983 τις Κάτω Χώρες και εγκαταστάθηκε στην Ισπανία, όπου απέκτησε μια οικία. Ο προσφεύγων της καταβάλλει διατροφή και μετά την αναχώρησή της. Επ' ευκαιρία της εξετάσεως της φορολογικής του δηλώσεως του 1988 — κατά την οποία διαπιστώθηκε ότι λόγω της καταβολής διατροφής στη σύζυγό του έτυχε σημαντικών φορολογικών μειώσεων —, ο καθού αποφάσισε στις 2 Δεκεμβρίου 1992 να πληροφορήσει εξ ιδίας πρωτοβουλίας τις αρμόδιες ισπανικές αρχές σχετικά με τα ποσά διατροφής που είχαν καταβληθεί, μέσω μιας ελβετικής τράπεζας, κατά τα έτη 1987 έως 1991. Ο προσφεύγων υπέβαλε κατά της αποφάσεως αυτής αίτηση θεραπείας η οποία απορρίφθηκε στις 25 Μαΐου 1993. Κατά της αποφάσεως αυτής, ο προσφεύγων άσκησε στη συνέχεια, με έγγραφο της 22ας Ιουνίου 1993, προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11. Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι λόγω της διαφορετικής διατυπώσεως της οδηγίας επικρατεί ασάφεια τόσο ως προς την έννοια «abnormaal/ανώμαλη» όσο και ως προς το ζήτημα αν η διάταξη αυτή προϋποθέτει ρητή πράξη μιας αρχής άλλου κράτους μέλους. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επιπλέον ότι ευρεία ερμηνεία, όπως αυτή που υποστηρίζει ο καθού, δημιουργεί αμφιβολίες ως προς τη σημασία που εξακολουθούν να έχουν οι λοιπές περιγραφόμενες στο άρθρο 4 της οδηγίας περιπτώσεις. Εξάλλου, ανακύπτει το ερώτημα — στην περίπτωση κατά την οποία δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις που περιγράφονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας — αν τότε ανακύπτει από το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας υποχρέωση αυθόρμητης παροχής πληροφοριών.

12. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο, με απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1998, υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

«1) Έχουν οι λέξεις "απαλλαγή ή μείωση φόρου" [στο ολλανδικό κείμενο] του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ την έννοια ότι η απαλλαγή ή η μείωση πρέπει να προβλέπονται ρητώς σε πράξη της αρμόδιας αρχής άλλου κράτους μέλους;

2) Πώς πρέπει εν προκειμένω να ερμηνευθεί η λέξη "ανώμαλη" [στο ολλανδικό κείμενο] της προαναφερθείσας διατάξεως;

3) Μπορεί, αν δεν έχει εφαρμογή η προαναφερθείσα διάταξη, να απορρέει η

υποχρέωση αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών από το άρθρο 4, παράγραφος 3, της προαναφερθείσας οδηγίας;»

Επομένως, στην αλληλουχία αυτή πρόκειται για το ζήτημα αν μία ανώμαλη μείωση φόρου (αυτή είναι η ολλανδική και η γαλλική διατύπωση) πρέπει να εξομοιωθεί με τον όρο «Steuerverkürzung» (γερμανική διατύπωση) ή «loss of taxes» (αγγλική διατύπωση).

Δ — Επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος

Ισχυρισμοί των μετεχόντων της διαδικασίας

13. Λόγω της ουσιαστικής τους συνάφειας, τα δύο πρώτα ερωτήματα ενδείκνυται να εξεταστούν από κοινού, και τούτο διότι δεν πρόκειται μόνο για την ερμηνεία του όρου «διαφυγή φόρων», αλλά και για την εξομοίωση των εκφράσεων «ανώμαλη μείωση φόρου» σε ορισμένες γλώσσες με τις λέξεις «Steuerverkürzung» ou «loss of taxes» σε άλλες γλωσσικές αποδόσεις.

15. Όλοι οι μετέχοντες της διαδικασίας — δηλαδή, εκτός από την Ολλανδική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, η Γαλλική Κυβέρνηση — καταλήγουν ουσιαστικά στο ίδιο συμπέρασμα, δηλαδή ότι δεν απαιτείται ρητή πράξη της αρμόδιας αρχής άλλου κράτους μέλους και ότι η έννοια «ανώμαλη» πρέπει να νοείται ως «διαφυγή φόρων».

14. Με τα δύο πρώτα ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά σε τελευταία ανάλυση αν, για την υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών, είναι, αφενός, αναγκαίο να υπάρχει ρητή πράξη της αρμόδιας αρχής άλλου κράτους μέλους — με αυτό εννοείται πιθανόν ρητός προσδιορισμός του φόρου — ή αν αρκεί το ότι — χωρίς τις γνωστοποιηθείσες πληροφορίες — μπορεί ή θα μπορούσε να προκύψει φορολογική μείωση. Αφετέρου, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν η έννοια της «ανώμαλης» μειώσεως φόρου σημαίνει μείωση «σε αντίθεση προς τις διατάξεις» — δηλαδή αδικαιολόγητη μείωση φόρου — ή αν — σύμφωνα με τη συνήθη χρήση του όρου — η λέξη «ανώμαλη» πρέπει να εξομοιωθεί με τις λέξεις «ασυνήθιστη» ή «υπερβολική».

16. Η Ολλανδική Κυβέρνηση συγκρίνει, στις γραπτές παρατηρήσεις της, κατ' αρχάς την ολλανδική, τη γαλλική, την αγγλική και τη γερμανική γλωσσική απόδοση του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας. Διαπιστώνει συναφώς ότι οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις συμπίπτουν εντούτοις ως προς την έννοια του *τεκμηρίου* διαφυγής φόρων. Από αυτό προκύπτει ότι δεν είναι αναγκαίο να διαπιστώνεται αν όντως πραγματοποιήθηκε μείωση φόρου.

17. Όσον αφορά τις αποκκλίσεις μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της οδη-

γίας σε σχέση με την έννοια «ανώμαλη μείωση φόρου», η Ολλανδική Κυβέρνηση, όπως και οι λοιποί μετέχοντες της διαδικασίας, αναφέρεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις ενός κοινοτικού κειμένου πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα και ότι, επομένως, όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ των αποδόσεων αυτών, η επίδικη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος [5].

18. Η Ολλανδική Κυβέρνηση, αναφερόμενη στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας και στην έκτη αιτιολογική της σκέψη, προβάλλει ότι η εν προκειμένω επίμαχη ρύθμιση πρέπει να ερμηνευθεί ευρέως και δεν απαιτείται καμία απόδειξη για το ότι οι γνωστοποιούμενες πληροφορίες είναι «χρήσιμες» για τον προσδιορισμό του φόρου. Το ίδιο προκύπτει όμως και από τον σκοπό της οδηγίας, όπως αυτός συνάγεται από την πρώτη, την τρίτη και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη. Αν η υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών ερμηνευόταν στενότερα, τότε η αμοιβαία συνδρομή, η οποία είναι αναγκαία στον αγώνα κατά της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, θα καθίστατο ουσιαστικά αδύνατη. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται από τις αρχές των κρατών μελών που γνωστοποιούν τις πληροφορίες, όχι μόνο σε βάθος γνώση του φορολογικού συστήματος όλων των άλλων κρατών μελών, αλλά και «εξέταση της ειδικής καταστάσεως του προσώπου» το οποίο αφορούν οι πληροφορίες.

19. Η Ολλανδική Κυβέρνηση καταλήγει επομένως στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας δεν επιβάλλει στις αρχές του κράτους μέλους, οι οποίες παρέχουν τις πληροφορίες, να διαπιστώνουν προηγουμένως ότι υφίσταται μείωση φόρου που προκύπτει ρητώς από πράξη της αρμόδιας αρχής. Οι πληροφορούσες αρχές οφείλουν απλώς να προβαίνουν σε «περιορισμένο έλεγχο» προκειμένου να διαπιστώνουν αν σε άλλα κράτη μέλη «υφίσταται» διαφυγή φόρων.

20. Κατά την άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως, από τη γενική οικονομία της οδηγίας προκύπτει ότι απαιτείται μόνον τεκμήριο μειώσεως φόρου, όχι όμως και ότι προϋποτίθεται ρητή πράξη των αρμόδιων αρχών πριν από την ανταλλαγή πληροφοριών. Το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', είναι εν προκειμένω σαφές. Επομένως, αρκεί το ότι η αρμόδια αρχή έχει λόγους για να θεωρεί ότι υπάρχει τεκμήριο διαφυγής φόρων. Αυτό προκύπτει επίσης από την έκτη αιτιολογική σκέψη.

21. Η ανταλλαγή πληροφοριών — όπως εκθέτει περαιτέρω η Γαλλική Κυβέρνηση — θα ήταν άνευ αντικειμένου στην περίπτωση κατά την οποία το άλλο κράτος μέλος επιτρέπει ρητώς κατά νόμο φορολογική απαλλαγή. Αν επομένως απαιτούνταν η ύπαρξη ρητής πράξεως, αυτό θα αντέβαινε προς το πνεύμα και τον σκοπό του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Αυτό θα είχε τουλάχιστον ως αποτέλεσμα τον σημαντικό περιορισμό του πεδίου δράσεως των αρμοδίων αρχών.

5 — Απόφαση της 7ης Δεκεμβρίου 1995, C-449/93, Rockfon (Συλλογή 1995, σ. I-4291, σκέψη 28), με παραπομπή στην απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1977, 30/77, Bouchereau (Συλλογή τόμος 1977, σ. 617, σκέψη 14).

22. Όσον αφορά την ερμηνεία του όρου «ανώμαλη», η Γαλλική Κυβέρνηση επισημαίνει επιπροσθέτως ότι από τη γενική οικονομία της οδηγίας προκύπτει ότι πουθενά δεν εκφράζεται η σκέψη ότι είναι αναγκαίο να εκτιμάται η έκταση της τεκμαιρομένης φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Κατ' αναλογία, ακόμα και αν η σκέψη της αυξήσεως ή της μειώσεως του φόρου συνδέεται με περιπτώσεις της φορολογικής απαλλαγής ή μειώσεως — όπως το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως δ'— δεν αναφέρεται κανένα συγκεκριμένο ποσό.

23. Αυτό δεν σημαίνει εντούτοις ότι από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεν συνάγεται καμία υποχρέωση για τις αρμόδιες αρχές. Οφείλουν, αντιθέτως, «να παράσχουν τα στοιχεία» που επιτρέπουν τη συναγωγή τεκμηρίου για το ότι υφίσταται εντός άλλου κράτους μέλους περίπτωση φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Η ανταλλαγή πληροφοριών συνδέεται επομένως με μια πραγματική κατάσταση στην οποία υφίστανται τέτοια στοιχεία.

24. Η Επιτροπή ερευνά κατ' αρχάς την έννοια της λέξεως «ανώμαλη». Η λέξη αυτή αναφέρεται σε καταστάσεις που αποτελούν παρέκκλιση από συγκεκριμένο κανόνα ή — υπό νομική έννοια — από εφαρμοστέους κανόνες και, επομένως, είναι αδικαιολόγητες. Λόγω της αποκλίσεως μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, η Επιτροπή αναφέρεται τέλος, όπως και οι λοιποί μετέχοντες της διαδικασίας, στη νομολογία του Δικαστηρίου [6]. Ως προς τον εν προκειμένω αναγκαίο προσδιορισμό του σκοπού της οδηγίας, αναφέρεται στην πρώτη και στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη, από τις οποίες προκύπτει ότι ο σκοπός αυτός συνίσταται στον αγώνα κατά της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και — έμμεσα — στην προαγωγή της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης. Αυτό συνεπάγεται ότι κάθε πρόσωπο οφείλει να καταβάλλει τους επιβεβλημένους φόρους, σύμφωνα με την κατάστασή του. Αυτό καταλήγει περαιτέρω, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας, στον γενικό κανόνα ότι τα κράτη μέλη γνωστοποιούν όλες τις πληροφορίες που μπορούν να χρησιμεύσουν για τον ορθό προσδιορισμό των φόρων.

25. Η Επιτροπή επισημαίνει εν προκειμένω τη σημασία του συστήματος της αμοιβαίας συνδρομής των αρχών κατά την οδηγία 77/799, όπως προκύπτει από τη νομολογία. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο καταδίκασε εθνικά φορολογικά μέτρα που συνιστούσαν δυσμενή διάκριση και τα οποία θεωρούνταν αναγκαία για τη λήψη ακριβών πληροφοριών, αναφερόμενο στις δυνατότητες της αμοιβαίας συνδρομής των αρμόδιων αρχών κατά την οδηγία αυτή [7].

26. Επομένως, το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οι γνωστοποιούσες αρχές οφείλουν να θεωρούν ότι, από το γεγονός ότι οι αρμόδιες αρχές του άλλου κράτους μέλους δεν διαθέτουν συγκεκριμένες πληροφορίες, συνάγεται τεκμήριο για το ότι ενδεχομένως ένας φορολογούμενος αποκτά φορολογικό πλεονέκτημα που δεν ανταποκρίνεται στις εφαρμοστέες ρυθμίσεις και, επομένως, είναι

6 — Βλ. την υποσημείωση 5.

7 — Αποφάσεις της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services (Συλλογή 1994, σ. I-1137), και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψεις 41 και 43).

αδικαιολόγητο. Κατά την έβδομη αιτιολογική σκέψη[8], το τεκμήριο αυτό πρέπει να θεωρείται βάσιμο στις περιπτώσεις ιδίως κατά τις οποίες ορισμένες οικονομικές δοσοληψίες μεταξύ δύο κρατών μελών — όπως εν προκειμένω — πραγματοποιούνται μέσω τρίτης χώρας η οποία, επιπλέον, διαφέρει από τις άλλες λόγω αυστηρού τραπεζικού απορρήτου.

27. Η Επιτροπή εξετάζει τέλος το προβαλλόμενο στη διάταξη περί παραπομπής επιχείρημα ότι η ευρεία ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', θέτει υπό αμφισβήτηση τη σημασία των λοιπών περιπτώσεων που παρατίθενται στο άρθρο 4, παράγραφος 1. Κατά την άποψη της Επιτροπής, τα στοιχεία β' έως δ' του άρθρου 4, παράγραφος 1, αποτελούν μέχρι τέτοιου σημείου ειδικές διατάξεις ώστε να εξακολουθούν να διατηρούν τη σημασία τους.

28. Επί του ζητήματος αν η διαφυγή φόρων πρέπει να απορρέει από ρητή πράξη της αρμόδιας αρχής, η Επιτροπή προβάλλει ότι το τεκμήριο, που πρέπει να υφίσταται, δεν εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιείται η διαφυγή φόρων. Το να απαιτείται ρητή πράξη θα ήταν αντίθετο προς τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος της αμοιβαίας συνδρομής των αρχών. Στην πράξη, θα μπορούσαν να προκύψουν φορολογικά πλεονεκτήματα ως εκ του ότι οι αρμόδιες αρχές, ελλείψει αναγκαίων πληροφοριών, δεν θα μπορούν να προσδιορίζουν ορθώς τον φόρο. Στις περιπτώσεις αυτές, η αρχή θα μπορούσε μόνο να εκτιμήσει αν μπορεί να επιβάλει φόρους αν λάβει τις αναγκαίες πληροφορίες βάσει του συστήματος της αμοιβαίας συνδρομής των αρχών.

29. Διαφορετικά, θα επιβαρύνονταν υπερβολικά οι αρμόδιες αρχές, διότι πριν από κάθε ανακοίνωση θα απαιτούνταν σε βάθος ανάλυση της καταστάσεως του κράτους προορισμού. Ως εκ τούτου, δεν θα ήταν πλέον δυνατή η αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών.

30. Περαίνοντας, η Επιτροπή προβάλλει ότι το απαιτούμενο κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', τεκμήριο μπορεί να θεωρηθεί δεδομένο όταν η έλλειψη συγκεκριμένων πληροφοριών στο κράτος μέλος μπορεί να έχει ως συνέπεια ότι φορολογούμενος απολαύει αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος. Αυτό συμβαίνει ιδίως στην περίπτωση κατά την οποία είναι δυνατή η φοροδιαφυγή. Συναφώς, δεν είναι αναγκαίο η διαφυγή φόρων να οφείλεται σε ρητή πράξη των αρμοδίων αρχών.

Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

31. Ας αναφερθεί, ως προκαταρκτική παρατήρηση, ότι, όταν συντρέχουν οι αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας περιπτώσεις, υφίσταται καθήκον γνωστοποιήσεως, πράγμα που προκύπτει από την παράγραφο 1 και από το πνεύμα και τον σκοπό της οδηγίας. Από τη γερμανική λέξη «soll» δεν μπορεί να συναχθεί καμία δυνατότητα διακριτικής ευχέρειας.

8 — Προφανώς εδώ νοείται η έκτη αιτιολογική σκέψη.

Επί του προδιορισμού του όρου «ανώμαλη»

32. Δεδομένου ότι υφίσταται απόκλιση μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων, τίθεται το ερώτημα πώς πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α'. Το Δικαστήριο κρίνει παγίως ότι οι διάφορες γλωσσικές αποδόσεις ενός κοινοτικού κειμένου πρέπει να ερμηνεύονται ομοιόμορφα· «όταν υφίσταται διάσταση μεταξύ των αποδόσεων αυτών, η επίδικη διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται σε συνάρτηση με τη γενική οικονομία και τον σκοπό της ρυθμίσεως της οποίας αποτελεί μέρος» [9].

33. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, η οδηγία σκοπεί στον προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας διότι ρυθμίζει τη γνωστοποίηση όλων των πληροφοριών που μπορούν να είναι χρήσιμες για τον προσδιορισμό αυτό. Επίσης, οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας παρέχουν ενδείξεις για τον σκοπό της. Εδώ πρέπει ιδίως να αναφερθεί η πρώτη, η δεύτερη και η τρίτη αιτιολογική σκέψη. Κατά τις αιτιολογικές αυτές σκέψεις, η οδηγία σκοπεί στην καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής που αντιβαίνουν προς την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης.

34. Όταν όμως, σύμφωνα με ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, πραγματοποιείται αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών οσάκις η αρμόδια αρχή έχει λόγους να υποθέτει ανώμαλη φορολογική απαλλαγή, τότε, στο πλαίσιο μιας οδηγίας που εκδόθηκε προς αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής και προς διευκόλυνση του ορθού προσδιορισμού των φόρων, δεν μπορεί παρά να πρόκειται, όσον αφορά τον όρο αυτό, για μείωση φόρων κατά τη συνήθη έννοια των άλλων γλωσσικών αποδόσεων.

35. Όπως ορθώς η Επιτροπή υποστηρίζει, αυτό προκύπτει επίσης από την ερμηνεία του όρου «ανώμαλη». Ανώμαλα πράγματα είναι αυτά που δεν αντιστοιχούν σε ένα κανόνα, ακόμα και μη νομικό. Μια ανώμαλη φορολογική απαλλαγή, όπως η προβαλλόμενη σύμφωνα με ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας, δεν αποτελεί επομένως — όπως θα μπορούσε κατ' αρχάς να θεωρηθεί — υπερβολική φορολογική απαλλαγή, αλλά φορολογική απαλλαγή που δεν αντιστοιχεί στους φορολογικούς νόμους ή δεν προβλέπεται από αυτούς. Αυτό αντιστοιχεί πλήρως στην έννοια της «Steuerverkürzung» που χρησιμοποιεί το γερμανικό κείμενο της οδηγίας.

36. Κατά τούτο, πρέπει επίσης να γίνει δεκτή η άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως, η οποία επισημαίνει ότι οι έννοιες της φορολογικής μειώσεως ή της εξοικονομήσεως φόρων στις άλλες περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, δεν μνημονεύουν κανενός είδους ποσά.

37. Επομένως, ο όρος «ανώμαλη» πρέπει να νοείται ως απαλλαγή φόρων.

9 — Αποφάσεις Rockfon και Bouchereau (προπαρατεθείσες στην υποσημείωση 5).

Επί του ζητήματος της αναγκαιότητας ρητής πράξεως της αρμόδιας αρχής

38. Ρητή πράξη της αρμόδιας αρχής θα υφίστατο πράγματι όταν προσδιορίζεται ορισμένος φόρος ή χορηγείται πράγματι μείωση φόρου. Ήδη από το γράμμα της εν προκειμένω επίμαχης ρυθμίσεως προκύπτει ότι δεν απαιτείται κάτι τέτοιο. Κατά την οδηγία, πρέπει να γνωστοποιούνται οι πληροφορίες, όταν η αρμόδια αρχή «έχει λόγους να υποθέτει ότι [...] υφίσταται διαφυγή φόρων». Επομένως, το τεκμήριο και μόνον ότι σε άλλο κράτος μέλος οι φόροι δεν (μπορούν να) προσδιορίζονται ορθώς δεν αρκεί. Δεν χρειάζεται να εξετάζεται η πραγματική κατάσταση που υφίσταται εντός άλλου κράτους μέλους. Αυτό σημαίνει ότι δεν υποχρεούται επίσης η αρμόδια αρχή να εξετάζει αν η μείωση φόρου ή η απαλλαγή από τον φόρο επέρχεται συνεπεία ρητής πράξεως των αρχών του άλλου κράτους μέλους. Στην περίπτωση αυτή, η διαφυγή φόρων δεν είναι πλέον ούτε τεκμαιρομένη, δεδομένου ότι οι αρχές πράγματι όχι μόνο γνωρίζουν ότι αυτή υφίσταται, αλλά μάλιστα και από πού προέρχεται.

39. Επομένως, δεν μπορεί παρά να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', έχει την έννοια ότι πρέπει να υφίστανται λόγοι για την ύπαρξη τεκμηρίου διαφυγής φόρων, όχι όμως και ρητή πράξη των αρμόδιων αρχών του άλλου κράτους μέλους.

40. Όσον αφορά τις λοιπές κατηγορίες περιπτώσεων του άρθρου 4, παράγραφος 1, πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη της Επιτροπής ότι έχουν τόσο ειδικό χαρακτήρα ώστε και κατά την ανωτέρω περιγραφείσα σχετικώς ευρεία ερμηνεία του στοιχείου α' δεν χάνουν την αυτοτελή τους σημασία. Επιπλέον, συγκεκριμενοποιούν ιδίως «ύποπτες» καταστάσεις.

Ε — Επί του τρίτου ερωτήματος

Ισχυρισμοί των μετεχόντων της διαδικασίας

41. Η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέτασε το ερώτημα αυτό κυρίως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκειμένου να απαντήσει στις γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής. Αφενός, προέβαλε ότι, ενόψει των προτεινομένων απαντήσεων στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, δεν είναι πράγματι πλέον αναγκαίο να δοθεί απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

42. Αφετέρου, η απάντηση στο τρίτο ερώτημα προκύπτει από το γράμμα και την οικονομία του άρθρου 4 της οδηγίας. Συναφώς, στην παράγραφο 1 αναφέρονται οι περιπτώσεις στις οποίες υφίσταται υποχρέωση ανταλλαγής πληροφοριών. Συναφώς, πρέπει πάντοτε να λαμβάνεται επίσης υπόψη ο σκοπός της οδηγίας, δηλαδή η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής. Σε συνάρτηση με αυτόν τον σκοπό της οδηγίας, μπορεί επίσης να είναι αναγκαίο να γνωστοποιούνται πληροφορίες και σε

άλλες περιπτώσεις. Στις γραπτές της παρατηρήσεις, η Ολλανδική Κυβέρνηση λαμβάνει ως βάση ότι πρόκειται για δυνατότητα και όχι για υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών.

43. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέθεσε εν προκειμένω ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, ορίζει ότι οι νομοθέτες των κρατών μελών παρέχουν επίσης αρμοδιότητα στις αρχές να γνωστοποιούν πληροφορίες και σ' αυτές τις προαναφερθείσες περιπτώσεις. Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, το άρθρο 4, παράγραφος 3, προβλέπει μια υποχρέωση, πλην όμως το αν στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται ή όχι για υποχρέωση εξαρτάται από την κρίση της αρμόδιας αρχής.

44. Σε αντίθεση προς την Επιτροπή, η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι η υποχρέωση αυτή έχει μεταφερθεί στο ολλανδικό δίκαιο. Παραθέτει συναφώς το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο d, του WIB, κατά το οποίο ο Υπουργός (Οικονομικών) — εκτός από τις υποχρεωτικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην οδηγία — μπορεί πάντοτε, όταν είναι αναγκαίο για τον προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής, να γνωστοποιεί πληροφορίες.

45. Η προβλεπόμενη στην οδηγία υποχρέωση έχει επομένως μεταφερθεί στο ολλανδικό δίκαιο. Δεδομένου ότι εδώ πρόκειται για υποχρέωση εκ της οδηγίας, το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a, δεν εμποδίζει την ουσιαστική άσκηση αυτής της εξουσίας από τις αρχές.

46. Η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζει τέλος ότι τα ζητήματα που έθεσε η Επιτροπή αφορούν την ερμηνεία του εθνικού ολλανδικού δικαίου, για τα οποία αποκλειστικώς αρμόδιος είναι ο εθνικός δικαστής και στα οποία δεν μπορεί να δοθεί απάντηση με προδικαστική απόφαση του Δικαστηρίου.

47. Στις αρχές έχουν παρασχθεί οι αντίστοιχες αρμοδιότητες και, επομένως, πληρούται η υποχρέωση που απορρέει από την οδηγία, οπότε το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a, δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Η Ολλανδική Κυβέρνηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβλέψουν κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο την εξουσία γνωστοποιήσεως πληροφοριών όταν αυτό είναι αναγκαίο και σε άλλες περιπτώσεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, προκειμένου να υλοποιηθούν οι σκοποί της οδηγίας.

48. Επί της παρατηρήσεως της Επιτροπής, ότι με μια τέτοια ερμηνεία δεν γίνεται αντιληπτό γιατί το αιτούν δικαστήριο υπέβαλε καν το τρίτο ερώτημα, η Ολλανδική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει ποια ερωτήματα θεωρεί λυσιτελή και, επομένως, να τα υποβάλει για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

49. Κατά την άποψη της Γαλλικής Κυβερνήσεως, το άρθρο 4, παράγραφος 3, σαφώς δεν

προβλέπει καμία υποχρέωση για αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών. Αυτό προκύπτει από τη γενική οικονομία του άρθρου 4, το οποίο προβλέπει σαφή κατανομή μεταξύ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3. Η παράγραφος 1 αναφέρει τις περιπτώσεις για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση για την ανταλλαγή αυτή, ενώ η παράγραφος 3 προβλέπει, για όλες τις άλλες περιπτώσεις, μόνον τη δυνατότητα της ανταλλαγής.

50. Η Επιτροπή, όπως ακριβώς και η Ολλανδική Κυβέρνηση, τονίζει ότι με την προτεινόμενη από αυτήν απάντηση στα δύο πρώτα ερωτήματα το τρίτο ερώτημα δεν έχει πλέον σημασία για την επίδικη διαφορά. Χάριν πληρότητας, διατυπώνει εντούτοις παρατηρήσεις επί του τρίτου ερωτήματος. Τονίζει κατ' αρχάς ότι το ερώτημα αυτό — όπως ακριβώς και τα δύο πρώτα ερωτήματα — πρέπει να νοηθεί σε συνάρτηση με το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a, του WIB. Το άρθρο αυτό φαίνεται να απαγορεύει τη γνωστοποίηση πληροφοριών, όταν δεν συνάγεται από την οδηγία αντίστοιχη υποχρέωση. Επομένως, τίθεται το ζήτημα μήπως το άρθρο 13 εμποδίζει την ορθή μεταφορά του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 7 του WIB. Σ' αυτό — δηλαδή στον τομέα του εθνικού δικαίου και όχι στο επίπεδο της οδηγίας — έγκειται επίσης το πραγματικό πρόβλημα το οποίο ώθησε το εθνικό δικαστήριο στην υποβολή του ερωτήματος.

51. Κατά την άποψη της Επιτροπής, το άρθρο 4, παράγραφος 3, έχει την έννοια ότι συνεπάγεται την υποχρέωση των κρατών μελών να παράσχουν στις αρχές διακριτική ευχέρεια όσον αφορά το ζήτημα της γνωστοποιήσεως πληροφοριών. Αν αποκλειστεί εκ των προτέρων η δυνατότητα αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, τότε η οδηγία — ενόψει προπάντων του σκοπού της — θα έχανε τη σημασία της.

52. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a, του WIB δεν φαίνεται να διασφαλίζει αυτή την προβλεπόμενη από την οδηγία ευχέρεια. Εν προκειμένω όμως είναι αμφίβολο πώς πρέπει να νοηθεί η διατύπωση «υποχρεώσεις βάσει της οδηγίας» στο άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a. Μπορεί να πρόκειται για την υποχρέωση των κρατών μελών να μεταφέρουν την οδηγία στο εσωτερικό τους δίκαιο κατά ορισμένο τρόπο ή για την υποχρέωση των αρμοδίων αρχών να γνωστοποιούν ορισμένες πληροφορίες.

53. Η Επιτροπή υπενθυμίζει συναφώς ότι το εθνικό δίκαιο πρέπει, κατά το δυνατόν, να ερμηνεύεται υπό το φως των διατάξεως και του στόχου της οδηγίας [10]. Μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε να συνίσταται στο ότι το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο a, του WIB πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει την έννοια ότι ο Υπουργός δεν γνωστοποιεί πληροφορίες, όταν αυτό δεν προκύπτει από υποχρεώσεις ή αρμοδιότητες των αρχών που προβλέπονται από τον εθνικό νομοθέτη, προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο, όπως απορρέουν από την οδηγία.

10 — Αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, 14/83, von Colson και Kamann (Συλλογή 1984, σ. 1891, σκέψη 26), και της 13ης Νοεμβρίου 1990, C-106/89, Marleasing (Συλλογή 1990, σ. I-4135, σκέψη 8).

54. Στην περίπτωση αυτή, εντούτοις, δεν υπήρχε κανένας λόγος για να υποβάλει το εθνικό δικαστήριο αντίστοιχο ερώτημα στο Δικαστήριο. Από αυτό συνάγεται ότι το εθνικό δικαστήριο ερμήνευσε την κατά το άρθρο 13 υποχρέωση ως υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών.

55. Η Επιτροπή επισημαίνει τέλος ότι στην περίπτωση κατά την οποία παρέχεται στις αρχές ευχέρεια εκτιμήσεως, η ευχέρεια αυτή πρέπει επίσης να ασκείται [11], οπότε οι αρχές δεν μπορούν, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, να περιορίζονται στην εφαρμογή γενικών και προκαθορισμένων κριτηρίων, αλλά πρέπει να προβαίνουν σε «συνολική» εξέταση κατά περίπτωση [12]. Οι αρχές οφείλουν τότε να συναγάγουν τις συνέπειες που απορρέουν από αυτή την εκτίμηση, οπότε και στην παρούσα περίπτωση μπορεί ενδεχομένως να υφίσταται υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών.

56. Περαίνοντας, η Επιτροπή θεωρεί ότι μπορεί να συνταχθεί ουσιαστικώς προς την ερμηνεία που υποστήριξε η Ολλανδική Κυβέρνηση. Εντούτοις, υφίσταται ορισμένη έλλειψη σαφήνειας ως προς τον λόγο για τον οποίο το Δικαστήριο θα πρέπει να παράσχει στο αιτούν δικαστήριο στοιχεία για το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 4, παράγραφος 3, της οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, δεν απόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο εθνικό δικαστήριο, να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο υπό το φως των διατάξεων και του στόχου της οδηγίας. Το Δικαστήριο μπορεί όμως να επισημάνει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, συνεπάγεται την υποχρέωση των κρατών μελών να προβλέψουν ευχέρεια εκτιμήσεως των αρχών, οπότε οι ίδιες οι αρχές θα πρέπει να κρίνουν αν θα γνωστοποιήσουν ή όχι πληροφορίες.

Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

57. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συμφωνούν ότι δεν είναι πράγματι αναγκαία η απάντηση στο τρίτο ερώτημα. Η προτεινόμενη στο πλαίσιο του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας συνεπάγεται, με βάση τα εκτιθέντα από το αιτούν δικαστήριο, ότι στην παρούσα υπόθεση απορρέει ήδη από το άρθρο 4, παράγραφος 1, υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών. Χάριν πληρότητας, πρέπει εντούτοις να εξεταστεί το τρίτο ερώτημα. Συναφώς, πάντως, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο μόνο για την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, ενώ η ερμηνεία των εθνικών — εν προκειμένω των ολλανδικών — διατάξεων είναι αποκλειστικά της αρμοδιότητας του αιτούντος δικαστηρίου.

58. Αν ληφθεί συνολικώς υπόψη το γράμμα και η δομή του άρθρου 4, συνάγεται το συμπέρασμα ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, δεν συνεπάγεται κατ' αρχήν υποχρέωση

11 — Κατ' αναλογία προς την απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1995, T-17/95, Αλεξοπούλου κατά Επιτροπής (Συλλογή Υπ.Υπ. 1995, σ. I-A-227 και II-683, σκέψεις 22 επ.).

12 — Απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-28/95, Leur-Bloem (Συλλογή 1997, σ. I-4161, σκέψη 41).

γνωστοποιήσεως πληροφοριών. Αυτό φαίνεται επίσης λογικό βάσει της οικονομίας του άρθρου 4, το οποίο κατ' αρχάς αναφέρει στην παράγραφο 1 ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες προβλέπεται υποχρεωτικώς η γνωστοποίηση πληροφοριών, στη δε παράγραφο 3 παρέχεται στις αρμόδιες αρχές ευχέρεια εκτιμήσεως για όλες τις λοιπές περιπτώσεις, οπότε η ίδια η αρχή κρίνει αν θα γνωστοποιήσει ή όχι, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, πληροφορίες.

59. Όπως προβάλλουν ορθώς η Επιτροπή και η Ολλανδική Κυβέρνηση, αυτή η ευχέρεια εκτιμήσεως πρέπει επίσης να έχει πράγματι παρασχεθεί στις αρμόδιες αρχές από τον εθνικό νομοθέτη κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο. Μια ρύθμιση που επιτρέπει την παροχή πληροφοριών μόνο στις περιπτώσεις του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, που προβλέπουν υποχρεωτικά τη γνωστοποίηση πληροφοριών δεν θα ήταν επομένως σύμφωνη προς την οδηγία, δεδομένου ότι θα απέκλειε τη δυνατότητα γνωστοποιήσεως πληροφοριών και, επομένως, τη δυνατότητα των αρχών να κρίνουν οι ίδιες αν θα διαβιβάσουν πληροφορίες. Οι αρχές οφείλουν να ασκούν αυτή την ευχέρεια εκτιμήσεως που τους έχει παρασχεθεί, δηλαδή οφείλουν στην εκάστοτε περίπτωση — λαμβάνοντας ως βάση το πνεύμα και τον σκοπό της οδηγίας και την κατά το άρθρο 1 γενική υποχρέωση — να εξετάζουν αν θα γνωστοποιήσουν ή όχι πληροφορίες.

ΣΤ — Πρόταση

60. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα υποβληθέντα ερωτήματα ως εξής:

«1) Ο όρος "διαφυγή φόρων" του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, έχει την έννοια ότι η μείωση ή η απαλλαγή φόρου δεν χρειάζεται να προβλέπεται ρητώς από πράξη της αρμόδιας αρχής άλλου κράτους μέλους, αλλά αρκεί το τεκμήριο ότι υφίσταται ενδεχομένως διαφυγή φόρων.

2) Η λέξη "ανώμαλη" σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/799 έχει την έννοια αδικαιολόγητης μειώσεως φόρου ή αδικαιολόγητης απαλλαγής από τον φόρο.

3) Το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας 77/799 προβλέπει την παροχή ευχέρειας εκτιμήσεως στις αρμόδιες αρχές ως προς το ζήτημα αν σε όλες τις άλλες εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, περιπτώσεις θα γνωστοποιήσουν πληροφορίες σε άλλες αρχές. Ο εθνικός νομοθέτης υποχρεούται κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο να παράσχει στις αρχές την προβλεπόμενη στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ευχέρεια εκτιμήσεως. Κατά την άσκηση της ευχέρειας αυτής, μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να προκύπτει υποχρέωση γνωστοποιήσεως πληροφοριών.»