JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
SIEGBERT ALBER
13 päivänä tammikuuta 2000 *

A Johdanto

1. Nederlandse Raad van State on esittänyt käsiteltävänä olevalla ennakkoratkaisupyynnöllään yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetun direktiivin tulkintaa. Kysymyksillä halutaan selvittää, milloin jäsenvaltion viranomaisten on annettava tietoja oma-aloitteisesti eli ilman niille esitettyä pyyntöä tai milloin ne voivat näin menetellä.

2. Kyseessä on riita-asia, jossa valittajana on W. N., jota hänen henkilöllisyytensä salaamiseksi kutsutaan ennakkoratkaisupyynnössä hänen nimensä alkukirjaimilla, ja vastapuolena Staatssecretaris van Financiën. Valittaja on naimisissa, mutta asuu puolisostaan erossa. Hänen puolisonsa on muuttanut Alankomaista Espanjaan. Vastapuoli päätti ilmoittaa toimivaltaisille Espanjan viranomaisille siitä, että valittaja maksaa Sveitsissä sijaitsevan pankin välityksellä elatustukea puolisolleen.

B Sovellettavat oikeussäännöt

I *Yhteisön oikeus*

Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY [1]

3. Aluksi on todettava, että direktiivin eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, mistä

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — EYVL L 336, s. 15.

aiheutuu tulkintavaikeuksia. Tämän vuoksi esitän sovellettavista direktiivin kohdista useita kieliversioita.

2 artikla

Tietojenvaihto pyydettäessä

"*1 artikla*

— —

Yleiset säännökset

3 artikla

1. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen.

Tietojenvaihto ilman erillistä pyyntöä

— —

2. — —

3. — —

4 artikla

Oma-aloitteinen tietojenvaihto

4. — —

5. — —

1. Kunkin jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilman ennalta esitettävää

pyyntöä annettava tiedossaan olevat 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut tiedot toisen jäsenvaltion, jota tiedot koskevat, toimivaltaiselle viranomaiselle seuraavissa tapauksissa:

a) jäsenvaltion toimivaltaisella viranomaisella on syytä otaksua, että toisessa jäsenvaltiossa sovelletaan epätavanomaista veronalennusta tai verovapautusta;

b) verovelvollinen saa yhdessä jäsenvaltiossa veronalennuksen tai verovapautuksen, joka aiheuttaisi tälle toisessa jäsenvaltiossa veronkorotuksen tai verovelvollisuuden;

c) yhdessä jäsenvaltiossa olevan verovelvollisen ja toisessa jäsenvaltiossa olevan verovelvollisen väliset liiketoimet, joissa on osallisena näiden verovelvollisten yhdessä tai useammassa muussa maassa oleva pysyvä toimipaikka tai yksi tai useampia kolmansia, voivat aiheuttaa verojen alenemisen jommassakummassa tai kummassakin jäsenvaltiossa;

d) jäsenvaltion toimivaltaisella viranomaisella on syytä otaksua, että veroja alennetaan yritysryhmien sisäisillä keinotekoisilla voittojen siirroilla;

e) jäsenvaltiossa kootaan toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen antamien tietojen perusteella tietoja, jotka voivat olla hyödyksi jälkimmäisen jäsenvaltion verojen määräämisessä.

2. — —

3. Muissa tapauksissa jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat ilman ennalta esitettävää pyyntöä antaa toisilleen tiedossaan olevia 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tietoja."

4. Seuraavaksi on todettava, että direktiivin 4 artiklan 1 kohdan saksankielisessä versiossa käytetään tietojenannon osalta ilmausta *soll — — Auskünfte erteilen* ja englanninkielisessä ilmausta *shall — — forward the information*, kun taas ranskankielisessä versiossa käytetään ilmausta *communique* ja hollanninkielisessä ilmausta *deelt — — mede*.

5. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu otaksuma epätavanomaisesta veronalennuksesta tai verova-

pautuksesta on ilmaistu hollannin-, saksan-, ranskan- ja englanninkielisissä versioissa eri tavoilla seuraavasti:

(Jäsenvaltion toimivaltaisella viranomaisella on syytä — —)

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

"Gründe für die Vermutung einer *Steuerverkürzung* in dem anderen Mitgliedstaat";

"des raisons de présumer qu'il existe une *réduction ou une exonération anormales* d'impôts dans l'autre État membre";

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

6. Väliintulijat viittaavat tarkasteltavissa huomautuksissaan monta kertaa direktiivin tavoitteeseen, jota on tässä tarkasteltava, joten käsittelen nyt direktiivin antamiseen johtaneita, väliintulijoiden mainitsemia syitä.

7. Viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetun direktiivin tavoitteena on veropetosten ja veron kiertämisen estäminen. Ensimmäisen perustelukappaleen mukaan jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuvat veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä sekä asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia sekä voivat vääristää pääomien liikkuvuutta ja kilpailun edellytyksiä, minkä takia ne haittaavat yhteismarkkinoiden toimintaa. Toisessa perustelukappaleessa todetaan, että neuvosto antoi näistä syistä jo ennen toisen direktiivin antamista päätöslauselman yhteisön toimenpiteistä kansainvälisten veropetosten ja veron kiertämisen torjumiseksi. [3] Kuten kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, kansalliset toimenpiteet sekä viranomaisten kahdenvälisiin sopimuksiin perustuva yhteistyö ovat riittämättömiä. Neljännen perustelukappaleen mukaan tämän vuoksi olisi vahvistettava yhteisössä toimivien veroviranomaisten välistä yhteistyötä yhteisten periaatteiden ja sääntöjen mukaisesti. Viidennen perustelukappaleen mukaan jäsenvaltioiden olisi pyydettäessä vaihdettava keskenään yksittäistapauksia koskevia tietoja ja myös ilman erillistä pyyntöä vaihdettava keskenään kuudennen perustelukappaleen mukaan kaikkia tietoja, jotka voivat olla hyödyksi tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisessa määräämisessä "erityisesti tapauksissa, joissa voittoja

2 — Kursivoinnit tässä.

3 — EYVL 1975, C 35, s. 1.

ilmeisesti keinotekoisesti siirretään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yritysten välillä — — kolmannessa maassa — — veroetujen saamiseksi — — ".

— —

b) Alankomaissa on myönnetty verohelpotus, päätetty veron kantamatta jättämisestä, myönnetty veronpalautus taikka verovapautus, jotka voivat vaikuttaa verojen kantamiseen toimivaltaisen viranomaisen valtiossa;

II *Kansallinen oikeus*

8. Alankomaat saattoi direktiivin osaksi kansallista oikeutta Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingenilla (24.4.1986 annettu laki; jäljempänä WIB).

— — ."

9. WIB:n 13 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään rajoituksista tietojen antamiselle:

WIB:n 7 § koskee oma-aloitteista tietojenantoa, ja sen 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Ministeriö ei anna tietoja, jos

"Ministeriö[4] voi omasta aloitteestaan antaa toimivaltaiselle viranomaiselle tietoja, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä sen määrittäessä verovelkaa tilanteessa, jossa

a) tietojenanto ei perustu — — direktiivin 77/799/ETY tai muiden kansainvälisen

4 — Kyseessä on valtiovarainministeriö.

oikeuden tai alueellisen oikeuden mukaisiin velvollisuuksiin."

C Tosiseikat

10. Valittaja on ollut naimisissa vuodesta 1974, mutta hän asuu erossa puolisostaan, joka on vuonna 1983 muuttanut Alankomaista Espanjaan ja hankkinut sieltä talon. Valittaja on maksanut puolisolleen elatustukea myös tämän muuton jälkeen. Käsiteltäessä valittajan vuoden 1988 veroilmoitusta todettiin, että hän oli saanut huomattavia veronalennuksia puolisolleen maksamansa elatustuen perusteella, ja vastapuoli päätti 2.12.1992 ilmoittaa omaaloitteisesti toimivaltaisille Espanjan viranomaisille vuosina 1987—1991 sveitsiläisen pankin välityksellä maksetusta elatustuesta. Valittaja valitti tästä päätöksestä, mutta valitus hylättiin 25.5.1993. Valittaja valitti tästä hylkäyspäätöksestä 22.6.1993 ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

11. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että koska direktiivin eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, käsitteen abnormaal/anormales/epätavanomainen sisältö on epäselvä, minkä lisäksi epäselvää on, edellytetäänkö tässä säännöksessä toisen jäsenvaltion viranomaisen nimenomaista toimenpidettä. Kansallinen tuomioistuin toteaa lisäksi, että vastapuolen toivoman kaltainen laaja tulkinta aiheuttaa epäselvyyttä siitä, mikä on muiden 4 artiklassa tarkoitettujen tapausten merkitys. Lisäksi on pohdittava, aiheutuuko direktiivin 4 artiklan 3 kohdasta velvollisuus oma-aloitteiseen tietojenantoon, kun ei ole kyse 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista tilanteista.

12. Kansallinen tuomioistuin päätti 19.11.1998 tekemällään päätöksellä esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko direktiivin 77/799/ETY 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevia käsitteitä 'veronalennus tai verovapautus' tulkittava siten, että veronalennuksen tai verovapautuksen on käytävä ilmi toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen nimenomaisesta toimenpiteestä?

2) Kuinka tässä yhteydessä on tulkittava edellä mainitussa 4 artiklan kohdassa olevaa käsitettä 'epätavanomainen'?

3) Jos edellä mainittua kohtaa ei sovelleta, voiko direktiivin 4 artiklan

3 kohdasta seurata velvollisuus omaaloitteiseen tietojenvaihtoon?"

D Ensimmäinen ja toinen kysymys

Väliintulijoiden huomautukset

13. Koska kaksi ensimmäistä kysymystä liittyvät asiallisesti toisiinsa, tarkastelen niitä yhdessä. Kyse ei nimittäin ole pelkästään siitä, että tulkitaan käsitteitä verojen määrän vähentyminen ja veronalennus tai verovapautus, vaan siitä, että verrataan joissakin kieliversioissa käytettyä käsitettä "exonération ou réduction anormales d'impôts" toisissa kieliversioissa käytettyihin käsitteisiin "Steuerverkürzung" ja "loss of taxes".

14. Kahdella ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko tiedonantovelvollisuuden edellytyksenä se, että toisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen on tehnyt nimenomaisen toimenpiteen (tällä tarkoitetaan ilmeisesti virallista verotuspäätöstä), vai riittääkö se, että ilman toimitettuja tietoja voidaan tai olisi voitu myöntää veronalennus. Kansallinen tuomioistuin haluaa tietää myös, tarkoittaako epätavanomainen veronalennus sääntöjenvastaista eli perusteetonta veronalennusta vai onko epätavanomaisen katsottava tarkoittavan vakiintuneen kielenkäytön mukaisesti poikkeuksellista tai kohtuutonta. On siis kyse siitä, onko epätavanomainen veronalennus tai verovapautus (ranskan- ja hollanninkielinen kieliversio) rinnastettavissa saksankielisessä kieliversiossa käytettyyn käsitteeseen "Steuerverkürzung" tai englanninkieliseen käsitteeseen "loss of taxes".

15. Kaikki väliintulijat eli Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä komissio päätyvät perusteiltaan samanlaiseen ratkaisuun, jonka mukaan ei ole tarpeen, että toisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen on tehnyt nimenomaisen toimenpiteen, ja jonka mukaan käsitettä "abnormaal" on tulkittava käsitteen "Steuerverkürzung" valossa.

16. Alankomaiden hallitus vertaa kirjallisissa huomautuksissaan direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan hollanninranskan-, englannin- ja saksankielisiä versioita. Sen mukaan nämä kieliversiot ovat yhtäpitävät siltä osin, että kyseessä on veronalennusta tai verovapautusta koskeva *otaksuma*. Tästä seuraa sen mukaan, ettei ole tarpeen todeta, onko veroja tosiasiallisesti alennettu.

17. Käsitteen "epätavanomainen veronalennus tai verovapautus" erilaisista kieliversioista Alankomaiden hallitus toteaa

muiden väliintulijoiden tavoin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön säädöksen erikielisiä versioita on tulkittava yhdenmukaisesti, joten erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös tai määräys on. [5]

18. Alankomaiden hallitus viittaa direktiivin 1 artiklan 1 kohtaan ja kuudenteen perustelukappaleeseen ja väittää, että riidanalaista lainsäädäntöä on tulkittava laajasti, eikä tämän lainsäädännön mukaan ole tarpeen, että annetut tiedot olisivat hyödyllisiä verotuspäätöstä tehtäessä. Näin voidaan päätellä myös ensimmäisestä, kolmannesta ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenevästä direktiivin tarkoituksesta. Jos tiedonantovelvollisuutta tulkittaisiin suppeammin, veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi tarpeellinen viranomaisten keskinäinen apu olisi käytännössä mahdotonta. Tällöin tietoja antavilta jäsenvaltioiden viranomaisilta edellytettäisiin paitsi perusteellisia tietoja kaikkien muiden jäsenvaltioiden verojärjestelmistä myös sen henkilön tilannetta koskevaa harkintaa, jota tiedot koskevat.

5 — Asia C-449/93, Rockfon, tuomio 7.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4291, 28 kohta), jossa viitataan asiaan 30/77, Boucherau, tuomio 27.10.1977 (Kok. 1977, s. 1999, 14 kohta; Kok. Ep. III, s. 485).

19. Alankomaiden hallitus siis päättelee, että direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei edellytetä, että jäsenvaltion viranomaiset, jotka toimittavat tiedot, toteaisivat ensin, että veronalennus perustuu toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten nimenomaiseen toimenpiteeseen. Tiedot toimittavan viranomaisen on vain ikään kuin marginaalisesti todettava, sovelletaanko toisessa jäsenvaltiossa veronalennusta tai verovapautusta.

20. Ranskan hallituksen mukaan direktiivin systematiikasta ilmenee, että sen mukaan pelkkä otaksuma verojen määrän vähentymisestä riittää ja että toimivaltaisen viranomaisen nimenomainen toimenpide ennen tietojenvaihtoa ei ole tarpeen. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuoto on tältä osin selvä: riittää, että toimivaltaisella viranomaisella on syytä otaksua, että toisessa jäsenvaltiossa sovelletaan epätavanomaista veronalennusta tai verovapautusta. Tämä ilmenee myös kuudennesta perustelukappaleesta.

21. Ranskan hallituksen mukaan tietojenvaihdolla ei olisi merkitystä, jos toisessa jäsenvaltiossa olisi nimenomaisesti säädetty verovapautuksesta. Nimenomaisen toimenpiteen vaatiminen olisi vastoin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan tarkoitusta. Tällaisella tulkinnalla joka tapauksessa rajoitettaisiin huomattavasti toimivaltaisten viranomaisten toimintamahdollisuuksia.

22. Käsitteen abnormaal/epätavanomainen tulkinnasta Ranskan hallitus toteaa lisäksi, että direktiivin systematiikasta ilmenee, ettei mistään voida päätellä, että epäillyt veropetokset ja veron kiertämiset pitäisi määrällisesti arvioida. Analogisesti mistään määrästä ei ole säädetty silloinkaan, kun veronalennukseen tai verovapautukseen liittyy ajatus verojen kohoamisesta tai vähenemisestä (kuten 4 artiklan 1 kohdan b—d alakohdassa).

23. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei asetettaisi mitään velvollisuuksia jäsenvaltioiden toimivaltaisille viranomaisille. Ranskan hallituksen mukaan niiden on nimittäin toimitettava tiedot, joiden perusteella voidaan otaksua, että toisessa jäsenvaltiossa on kyse veropetoksesta tai veron kiertämisestä. Tietojenvaihto siis liittyy tällaiseen tilanteeseen.

24. Komissio puolestaan tutkii ensin käsitteen abnormaal/epätavanomainen sisältöä. Sillä tarkoitetaan tilanteita, jotka poikkeavat tietystä normista tai (juridisessa mielessä) sovellettavista oikeussäännöistä ja jotka eivät siis ole perusteltavissa. Koska eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, komissio viittaa muiden väliintulijoiden tavoin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. [6] Tässä tilanteessa on tärkeää määritellä direktiivin tavoite, ja tältä osin komissio viittaa direktiivin ensimmäiseen ja viidenteen perustelukappaleeseen, joista ilmenee, että tavoitteena on veropetosten ja veron kiertämisen estäminen sekä välillisesti asianmukaisen verotuksen periaatteen edistäminen. Tämä tarkoittaa, että jokaista on verotettava hänen tilanteensa mukaisesti. Tähän perustuu direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukainen pääsääntö, jonka mukaan jäsenvaltiot ilmoittavat toisilleen kaikki tiedot, jotka voivat olla tarpeen verojen määräämiseksi.

25. Komissio viittaa tältä osin direktiivissä säädettyä ja oikeuskäytännössä täsmennettyä keskinäistä apua koskevan järjestelmän merkitykseen. Yhteisöjen tuomioistuin on siis tässä direktiivissä säädetyn keskinäisen avun mahdollisuuksiin viitaten pitänyt yhteisön oikeuden vastaisina kansallisia syrjiviä verosäännöksiä, joita oli pidetty tarpeellisina täsmällisten tietojen saamiseksi. [7]

26. Komission mukaan 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on siis tulkittava siten, että tietoja toimittavien viranomaisten on otaksuttava, että jos toisen jäsenvaltion toimivaltaisilla viranomaisilla ei ole tiettyjä tietoja, verovelvollinen saattaa saada verotuksellisen etuuden, joka ei ole sovellettavien säännösten mukainen ja joka siis on perusteeton. Komission mielestä direktiivin

6 — Ks. alaviite 5.

7 — Asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137) ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 41 ja 43 kohta).

seitsemännen perustelukappaleen[8] perusteella tätä otaksumaa on pidettävä perusteltuna erityisesti, kun kahden jäsenvaltion välillä suoritetaan tilisiirtoja tässä asiassa kyseessä olevin tavoin sellaisen kolmannen maan kautta, joka poikkeaa näistä kahdesta jäsenvaltiosta tiukan pankkisalaisuutensa takia.

27. Komissio käsittelee lopuksi ennakkoratkaisupyynnössä esitettyä väitettä, jonka mukaan 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan laajalla tulkinnalla kyseenalaistetaan muiden 4 artiklan 1 kohdassa lueteltujen tilanteiden merkitys. Komission mukaan 4 artiklan 1 kohdan b—d alakohta ovat niin erityislaatuisia, että ne säilyttävät merkityksensä.

28. Siitä, onko veronalennuksen tai verovapautuksen ilmettävä toimivaltaisen viranomaisen nimenomaisesta toimenpiteestä, komissio toteaa, että kyseessä on oltava otaksuma; otaksuman syntymiseen ei kuitenkaan vaikuta se, mihin veronalennus tai verovapautus perustuu. Nimenomaisen toimenpiteen edellyttäminen olisi komission mukaan ristiriidassa keskinäistä apua koskevan järjestelmän toimivuuden kanssa. Käytännössä kyse voi olla verotuksellisista etuuksista juuri sen takia, että toimivaltainen viranomainen ei ole tarpeellisten tietojen puuttumisen vuoksi voinut määrätä veroja oikein. Tällaisessa tilanteessa viranomainen ei voi arvioida, voidaanko verot kantaa, ellei se saa tarpeellisia tietoja viranomaisten keskinäistä apua koskevan järjestelmän avulla.

29. Toimivaltaisilta viranomaisilta myös vaadittaisiin aivan liikaa, jos tiedot vastaanottavan valtion tilanteen tarkka tutkiminen olisi tarpeen ennen mitään tietojenantoa. Tällöin oma-aloitteinen tietojenvaihto ei enää olisi mahdollista.

30. Komissio väittää lopuksi, että 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta otaksumasta voidaan katsoa olevan kyse, kun verovelvollinen voi saada perusteettoman verotuksellisen etuuden, jos jossakin jäsenvaltiossa ei ole käytettävissä tiettyjä tietoja. Asia on näin erityisesti, jos veropetos on mahdollinen. Komission mukaan ei ole tarpeen, että verovapautus tai veronalennus käy ilmi toimivaltaisen viranomaisen nimenomaisesta toimenpiteestä.

Kannanotto

31. Aluksi on todettava, että direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa kyseessä on tietojenantovelvollisuus, mikä ilmenee tästä säännöksestä ja direktiivin tarkoituksesta. Saksan sanan "soll" perusteella ei voida katsoa, että viranomaisilla olisi harkintavaltaa.

8 — Tässä tarkoitettaneen kuudetta perustelukappaletta.

Käsite "abnormaal/epätavanomainen"

32. Koska eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, on pohdittava, miten 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa pitäisi tulkita. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön säädöksen erikielisiä versioita on tulkittava yhdenmukaisesti, joten "erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös tai määräys on". [9]

33. Direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan direktiivillä pyritään tulo- ja varallisuusverojen asianmukaiseen määräämiseen, sillä siinä säädetään kaikkien tätä varten tarpeellisten tietojen antamisesta. Myös direktiivin perustelukappaleista saadaan viitteitä direktiivin tarkoituksesta. Tässä on mainittava erityisesti ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale. Niiden mukaan direktiivillä pyritään torjumaan kansainvälisiä veropetoksia ja veron kiertämistä, joilla loukataan asianmukaisen verotuksen periaatetta.

34. Kun vain joissakin 4 artiklan 1 kohdan kieliversioissa säädetään, että tietoja vaihdetaan oma-aloitteisesti silloin, kun toimivaltaisella viranomaisella on syytä otaksua, että kyseessä on epätavanomainen verovapautus, käsitteellä voidaan ainoastaan katsoa tarkoittavan veronalennusta toisissa kieliversioissa käytetyn, vakiintuneen kielenkäytön mukaisesti, sillä direktiivi on annettu veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi ja verojen asianmukaisen määräämisen mahdollistamiseksi.

35. Kuten komissio aivan oikein väittää, tämä ilmenee myös käsitteen abnormaal/epätavanomainen tulkinnasta. Epätavanomaisilla seikoilla tarkoitetaan seikkoja, jotka ovat ristiriidassa normin, myös oikeusnormin, kanssa. Direktiivin tietyissä kieliversioissa mainittu epätavanomainen verovapautus ei siis ole kohtuuton veronalennus, kuten ensin voisi luulla, vaan verovapautus, joka ei ole verolainsäädännön mukainen tai josta ei ole siinä säädetty. Tämä vastaa täysin direktiivin saksankielisessä versiossa käytettyä käsitettä Steuerverkürzung.

36. Olen samaa mieltä myös Ranskan hallituksen kanssa, kun se toteaa, että veronalennus ei muissa 4 artiklan 1 kohdassa mainituissa tapauksissa sisällä mitään määrällistä edellytystä.

37. Käsitettä "abnormaal" on siis tulkittava käsitteen Steuerverkürzung valossa.

9 — Asiat Rockfon ja Bouchereau (mainittu alaviitteessä 5).

Toimivaltaisen viranomaisen nimenomaisen toimenpiteen tarpeellisuus

38. Kyseessä on toimivaltaisen viranomaisen nimenomainen toimenpide ainakin, kun yksittäistapauksessa vahvistetaan tietty vero tai veronalennus. Riidanalaisen säännöksen sanamuodostakin ilmenee, että tällaista edellytystä ei ole asetettu. Direktiivin mukaan toimivaltaisen viranomaisen on annettava tiedot, kun sillä on "syytä otaksua, että toisessa jäsenvaltiossa sovelletaan — — veronalennusta tai verovapautusta". Pelkkä otaksuma siitä, että veroa ei ole toisessa jäsenvaltiossa määrätty (ei voida määrätä) oikein, siis riittää. Ei ole tarpeen tutkia, minkälainen tosiasiallinen tilanne toisessa jäsenvaltiossa on. Tämä tarkoittaa, että toimivaltaisella viranomaisella ei ole velvollisuutta myöskään tutkia, perustuvatko veronalennus tai verovapautus toisen jäsenvaltion viranomaisen nimenomaiseen toimenpiteeseen. Tällaisessa tilanteessa ei olisi enää kyse otaksutusta veronalennuksesta tai verovapautuksesta, koska viranomainen tietäisi, että sitä sovelletaan, minkä lisäksi se tietäisi myös veronalennuksen tai verovapautuksen perusteen.

39. On vielä todettava, että 4 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että on oltava syytä otaksua, että kyseessä on veronalennus tai verovapautus, mutta toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten nimenomainen toimenpide ei ole tarpeen.

40. Muista 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista tapauksista on todettava komission tavoin, että ne ovat niin erityislaatuisia, että niillä on oma tarkoituksensa siinäkin tapauksessa, että a kohtaa tulkitaan varsin laajasti edellä esitetyin tavoin. Näissä muissa kohdissa annetaan lisäksi konkreettisia esimerkkejä erityisen epäilyttävistä tilanteista.

E Kolmas kysymys

Väliintulijoiden huomautukset

41. Alankomaiden hallitus on käsitellyt tätä kysymystä ennen kaikkea suullisessa käsittelyssä vastatessaan komission esittämiin huomautuksiin. Se on todennut, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen ehdotettujen vastausten perusteella kolmanteen kysymykseen ei enää oikeastaan ole tarpeen vastata.

42. Alankomaiden hallituksen mukaan kolmanteen kysymykseen voidaan vastata direktiivin 4 artiklan sanamuodon ja systematiikan perusteella. Artiklan 1 kohdassa mainitaan tapaukset, joissa on kyse tietojenantovelvollisuudesta. Tältä osin on aina pidettävä mielessä direktiivin tarkoitus, joka on veropetosten ja veron kiertämisen estäminen. Tämän tarkoituksen takia saattaa olla tarpeen välittää tietoja myös muissa tapauksissa. Alankomaiden hallitus

esittää huomautuksissaan, että kyseessä on mahdollisuus eikä velvollisuus välittää tietoja.

43. Suullisessa käsittelyssä se lisäsi, että 4 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden lainsäätäjät antavat viranomaisille toimivallan antaa tietoja juuri mainituissa tapauksissa. Alankomaiden hallituksen mukaan 4 artiklan 3 kohdassa säädetään velvollisuudesta, mutta on toimivaltaisten viranomaisten asiana arvioida, onko tällaista velvollisuutta konkreettisessa tapauksessa.

44. Alankomaiden hallitus katsoo toisin kuin komissio, että tämä velvollisuus on saatettu osaksi Alankomaiden oikeutta. Se viittaa WIB:n 7 §:n 1 momentin d kohtaan, jonka mukaan valtiovarainministeriö voi paitsi silloin, kun on kyse direktiivissä mainituista tilanteista, joissa on tietojenantovelvollisuus, toimittaa tietoja aina, kun se on sen mukaan tarpeen verovelan määrittämiseksi.

45. Direktiivissä säädetty velvollisuus on siis Alankomaiden hallituksen mukaan saatettu osaksi Alankomaiden oikeutta. Koska kyseessä on direktiivissä säädetty velvollisuus, 13 §:n 1 momentin a kohdassa ei estetä sitä, että viranomaiset tosiasiassa käyttävät tätä toimivaltaa.

46. Alankomaiden hallitus korostaa lopuksi, että komission esittämät kysymykset koskevat Alankomaiden oikeuden tulkintaa; tältä osin ainoastaan kansallinen tuomioistuin on toimivaltainen, eikä yhteisöjen tuomioistuin voi vastata kysymyksiin ennakkoratkaisumenettelyssä.

47. Viranomaisille on annettu tarpeellinen toimivalta ja näin on täytetty direktiiviin perustuva velvollisuus; 13 §:n 1 momentin a kohdalla ei siis ole tässä merkitystä. Alankomaiden hallitus päättelee, että 4 artiklan 3 kohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot direktiiviä täytäntöönpannessaan säätämään toimivallasta antaa tietoja myös, kun se on muissa kuin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa tarpeen direktiivin tavoitteiden toteuttamiseksi.

48. Komissio kysyy, miksi kansallinen tuomioistuin on ylipäätään esittänyt kolmannen kysymyksen, jos tämä tulkinta pitää paikkansa, ja tähän Alankomaiden hallitus vastaa, että kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, mitä kysymyksiä se pitää tarpeellisina ratkaisun antamista varten ja siis esittää ennakkoratkaisupyynnössä.

49. Ranskan hallituksen mukaan 4 artiklan 3 kohta on yksiselitteinen: siinä ei säädetä velvollisuudesta oma-aloitteiseen tieto-

jenantoon. Tämä ilmenee 4 artiklan systematiikasta, sillä siinä erotetaan selvästi 1 ja 3 kohta toisistaan. Artiklan 1 kohdassa mainitaan tapaukset, joissa on kyse tietojenantovelvollisuudesta, kun taas 3 kohdassa säädetään muiden tapausten osalta ainoastaan mahdollisuudesta.

50. Komissio väittää Alankomaiden hallituksen tavoin, että kolmanteen kysymykseen ei ole tässä asiassa tarpeen vastata, kun otetaan huomioon sen kahteen ensimmäiseen kysymykseen ehdottamat vastaukset. Se kuitenkin esittää tätä kysymystä koskevat huomautuksensa ollakseen perinpohjainen. Ensin se väittää, että kolmatta kysymystä on kahden ensimmäisen tavoin tarkasteltava WIB:n 13 §:n 1 momentin a kohdan valossa. Tässä kohdassa ilmeisesti kielletään tietojenanto, jos direktiivissä ei säädetä tietojenantovelvollisuudesta. On siis pohdittava, onko 13 § ristiriidassa sen kanssa, että direktiivin 4 artiklan 3 kohta on täytäntöönpantu asianmukaisesti WIB:n 7 §:ssä. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt kysymyksen tämän varsinaisen ongelman takia, joka koskee kansallista oikeutta eikä direktiiviä.

51. Komission mukaan 4 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että siinä velvoitetaan jäsenvaltiot antamaan viranomaisille tietojenantamista koskevaa harkintavaltaa. Jos oma-aloitteinen tietojenvaihto olisi lähtökohtaisesti poissuljettu, direktiivillä ei olisi merkitystä sen tarkoitus huomioon ottaen.

52. Ei vaikuta siltä, että WIB:n 13 §:n 1 momentin a kohdassa annettaisiin direktiivissä edellytettyä harkintavaltaa. On vielä kuitenkin pohdittava, miten on ymmärrettävä 13 §:n 1 momentin a kohdassa oleva ilmaus "direktiivin — — mukaiset velvollisuudet". Kyseessä voi olla jäsenvaltioiden velvollisuus täytäntöönpanna direktiivi tietyllä tavalla tai toimivaltaisten viranomaisten velvollisuus ilmoittaa tietyt tiedot.

53. Tältä osin komissio muistuttaa, että kansallista oikeutta on mahdollisuuksien mukaan tulkittava direktiivin mukaisesti. [10] Sen mukaan tällainen tulkinta voi tarkoittaa, että WIB:n 13 §:n 1 momentin a kohtaa tulkitaan siten, että ministeriö ei toimita mitään tietoja, ellei se perustu viranomaisten velvoitteisiin tai toimivaltaan, joista kansallinen lainsäätäjä on säätänyt täytäntöönpannakseen direktiiviin perustuvat velvollisuudet.

10 — Asia 14/83, von Colson ja Kamann, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1891, 26 kohta) ja asia C-106/89, Marleasing, tuomio 13.11.1990 (Kok. 1990, s. I-4135, 8 kohta).

54. Tällaisessa tapauksessa kansallisella tuomioistuimella ei komission mukaan kuitenkaan olisi syytä esittää yhteisöjen tuomioistuimelle tällaista kysymystä. Tästä voidaan sen mukaan päätellä, että kansallinen tuomioistuin tulkitsee 13 artiklassa säädettyä velvollisuutta siten, että se tarkoittaa tietojenantovelvollisuutta.

55. Komissio toteaa lopuksi, että jos viranomaisille on annettu harkintavaltaa, sitä on myös käytettävä; [11] yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan viranomaiset eivät saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tutkittava jokaista yksittäistapausta kokonaisvaltaisesti. [12] Viranomaisten on myös tehtävä päätelmät tästä arvioinnista, joten myös tässä tapauksessa voi tietyillä edellytyksillä olla kyse tietojenantovelvollisuudesta.

56. Lopuksi komissio toteaa, että se on asiallisesti tulkinnasta samaa mieltä kuin Alankomaiden hallitus. Asia ei kuitenkaan ole täysin selvä, joten yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi antaa kansalliselle tuomioistuimelle ohjeita 4 artiklan 3 kohdan soveltamisalasta. Komission mielestä on kansallisen tuomioistuimen eikä yhteisöjen tuomioistuimen asia tulkita kansallista oikeutta direktiivin mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin todeta, että 4 artiklan 3 kohdassa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuus säätää siitä, että viranomaisilla on harkintavaltaa ja että ne siis päättävät itse, antavatko ne tietoja.

Kannanotto

57. Olen samaa mieltä Alankomaiden hallituksen ja komission kanssa siitä, että kolmanteen kysymykseen ei oikeastaan ole tarpeen vastata. Ensimmäisen ja toisen kysymyksen yhteydessä ehdotetusta 4 artiklan 1 kohdan tulkinnasta seuraa kansallisen tuomioistuimen esittämät tiedot huomioon ottaen, että tässä asiassa tietojenantovelvollisuus aiheutuu jo 4 artiklan 1 kohdasta. Kolmatta kysymystä käsitellään, jotta vastaus olisi tyhjentävä. On kuitenkin huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen tulkitsemaan ainoastaan yhteisön oikeutta; kansallisten eli tässä alankomaalaisten oikeussääntöjen tulkinta kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

58. Direktiivin 4 artiklan sanamuotoa ja rakennetta kokonaisuutena tarkasteltaessa voidaan päätellä, että 4 artiklan 3 kohdassa ei säädetä periaatteellisesta tietoje-

11 — Ks. analogisesti asia T-17/95, Alexopoulou v. komissio, tuomio 5.10.1995 (Kok. H. 1995, s. I-A-227 ja II-683, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

12 — Asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161, 41 kohta).

nantovelvollisuudesta. Tämä vaikuttaa loogiselta myös 4 artiklan systematiikan perusteella; sen 1 kohdassa mainitaan ensin tietyt tapaukset, joissa tietojenanto on pakollista, ja sen 3 kohdassa annetaan toimivaltaisille viranomaisille kaikkia muita tilanteita koskeva harkintavalta, jota käyttäen viranomaiset päättävät itse, antavatko ne tietoja yksittäistapauksessa.

59. Kuten komissio ja Alankomaiden hallitus aivan oikein toteavat, kansallisen lainsäätäjän on tosiasiallisesti pitänyt antaa toimivaltaisille viranomaisille tällainen harkintavalta direktiiviä täytäntöönpannessaan. Jos lainsäädännössä mahdollistetaan tietojenanto ainoastaan 1 ja 2 kohdassa mainituissa pakollisissa tilanteissa, lainsäädäntö on ristiriidassa direktiivin kanssa, koska sillä suljetaan pois mahdollisuus tietojen välittämiseen ja siis toimivaltaisten viranomaisten mahdollisuus ratkaista itse, annetaanko tiedot. Viranomaisten on myös käytettävä niille annettua harkintavaltaa, eli niiden on yksittäistapauksissa direktiivin tarkoitus ja 1 artiklassa asetettu yleinen velvollisuus huomioon ottaen tutkittava, annetaanko tiedot.

F Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua käsitettä "veronalennus tai verovapautus" on tulkittava siten, että veronalennuksen tai verovapautuksen ei tarvitse käydä ilmi toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen nimenomaisesta toimenpiteestä ja että otaksuma veronalennuksesta tai verovapautuksesta riittää.

2) Joissakin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdan kieliversioissa käytettyä ilmausta "epätavanomainen" on tulkittava siten, että se tarkoittaa perusteetonta veronalennusta tai verovapautusta.

3) Direktiivin 77/799/ETY 4 artiklan 3 kohdassa säädetään, että toimivaltaisilla viranomaisilla on kaikissa muissa kuin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa harkintavaltaa ratkaista, annetaanko muille toimivaltaisille viranomaisille tietoja. Kansallisen lainsäätäjän on direktiiviä täytäntöönpannessaan annettava viranomaisille 4 artiklan 3 kohdassa säädettyä harkintavaltaa. Tietyissä tilanteissa tätä harkintavaltaa käytettäessä voi tulla kyseeseen tietojenantovelvollisuus.