

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
SIEGBERT ALBER
της 9ης Σεπτεμβρίου 2003¹

I — Εισαγωγή

1. Με την παρούσα προσφυγή ακυρώσεως, η Επιτροπή στρέφεται κατά του γεγονότος ότι το Συμβούλιο δεν στήριξε —σύμφωνα με τις υποδείξεις της— την οδηγία 2001/44/ΕΚ² στο άρθρο 95 ΕΚ, αλλά στα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ. Η επίδικη οδηγία ρυθμίζει την αμοιβαία συνδρομή των κρατών μελών για την είσπραξη απαιτήσεων δημοσίου δικαίου, ιδίως φόρων. Το κεντρικό ζήτημα της διαφοράς είναι κατά πόσον οι ρυθμίσεις αυτές, που αφορούν μόνον την υπηρεσιακή συνδρομή κατά την είσπραξη των φόρων, όχι όμως τον υπολογισμό και τον καθορισμό τους, αποτελούν «φορολογικές διατάξεις», στις οποίες δεν εφαρμόζεται το άρθρο 95 ΕΚ, σύμφωνα με την προβλεπόμενη στην παράγραφο 2 της διατάξεως εξαίρεση. Ενώ στο πλαίσιο του άρθρου 95 ΕΚ εφαρμόζεται η διαδικασία συναποφάσεως κατά το άρθρο 251 ΕΚ, σύμφωνα με τα άρθρα 93 ΕΚ (εναρμόνιση εμμέσων φόρων) και 94 ΕΚ (προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστι-

κών και διοικητικών διατάξεων) το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

II — Πραγματικά περιστατικά και νομοθετικό πλαίσιο

2. Στηριζόμενο στο άρθρο 100 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρο 94 ΕΚ), το Συμβούλιο εξέδωσε την οδηγία 76/308/ΕΟΚ, που αρχικά αφορούσε μόνον την αμοιβαία συνδρομή των κρατών μελών για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς³.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 15ης Ιουνίου 2001, που τροποποιεί την οδηγία 76/308/ΕΟΚ για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων, καθώς και από γεωργικές εισφορές και τελωνειακούς δασμούς και από το φόρο προστιθέμενης αξίας και ορισμένους ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 173, σ. 17).

3 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 1976, περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων που προκύπτουν από ενέργειες οι οποίες αποτελούν μέρος του συστήματος χρηματοδοτήσεως του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Προσανατολισμού και Εγγυήσεων καθώς και από γεωργικές εισφορές και δασμούς (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/002, σ. 126).

3. Στη συνέχεια επεκτάθηκε σταδιακά το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, και συγκεκριμένα κατ' αρχάς με την οδηγία 79/1071/ΕΟΚ⁴ –που εκδόθηκε με έρεισμα τα άρθρα 99 και 100 της Συνθήκης ΕΟΚ (νυν άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ)– σε απαιτήσεις από φόρο προστιθεμένης αξίας. Με την ερειδόμενη στο άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΟΚ οδηγία 92/12/ΕΟΚ⁵ επεκτάθηκε σε επόμενο στάδιο το πεδίο εφαρμογής και στην εισπραξη ειδικών φόρων καταναλώσεως επί των προϊόντων καπνού, του οινοπνεύματος, των αλκοολούχων ποτών καθώς και των ορυκτελαίων

4. Στις 26 Ιουνίου 1998 η Επιτροπή υπέβαλε, βάσει του άρθρου 100 Α της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 95 ΕΚ), πρόταση για νέα τροποποίηση της οδηγίας 76/308⁶. Σύμφωνα με την πρόταση αυτή, η οδηγία θα κάλυπτε και απαιτήσεις σε σχέση με άμεσους φόρους και φόρους επί των ασφαλιστρών.

5. Το Συμβούλιο εντούτοις αποφάσισε να μεταβάλει τη νομική βάση και να επιλέξει τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ. Παρόλο που

το Κοινοβούλιο επέμεινε, στο πλαίσιο της διαβουλεύσεως για την τροποποίηση αυτή, ότι η ορθή νομική βάση είναι το άρθρο 95 ΕΚ⁷, το Συμβούλιο εξέδωσε στις 15 Ιουνίου 2001 την οδηγία 2001/44 με έρεισμα τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ.

6. Στις αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας 2001/44 τονίζεται η σημασία της νέας ρυθμίσεως για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, για τα οικονομικά συμφέροντα της Κοινότητας και των κρατών μελών καθώς και για τη φορολογική ουδετερότητα της εσωτερικής αγοράς. Οι πρώτη έως τέταρτη αιτιολογικές σκέψεις έχουν ως εξής:

«(1) Το υφιστάμενο καθεστώς αμοιβαίας συνδρομής για την εισπραξη απαιτήσεων που προβλέπεται από την οδηγία 76/308/ΕΟΚ [...] είναι ανάγκη να τροποποιηθεί για να αντιμετωπιστεί ο κίνδυνος που προξενεί η εξάπλωση της φοροδιαφυγής για τα οικονομικά συμφέροντα της Κοινότητας και των κρατών μελών, καθώς και για την εσωτερική αγορά.

(2) Στα πλαίσια της εσωτερικής αγοράς, θα πρέπει να προστατευθούν τα κοινοτικά και εθνικά οικονομικά συμφέροντα που απειλούνται όλο και περισσότερο από την απάτη, ώστε να εξασφαλίζεται καλύτερα η ανταγωνιστικότητα και η φορολογική ουδετερότητα της εσωτερικής αγοράς.

4 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί τροποποίησης της οδηγίας 76/308 (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 35).

5 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως (ΕΕ L 76, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/108/ΕΟΚ (ΕΕ 1992 L 390, σ. 124).

6 — COM(1998) 364 τελικό — 98/0206 (COD) (ΕΕ C 269, σ. 16). Μετά την πρώτη ανάγνωση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η Επιτροπή τροποποίησε την πρόταση, για να λάβει υπόψη τις τροποποιήσεις του Κοινοβουλίου [COM (1999) 183 τελικό (ΕΕ 1999, C 179, σ. 6)], διατηρώντας την ίδια νομική βάση.

7 — Απόφαση της 16ης Μαΐου 2001 (ΕΕ 2002, C 34 Ε, σ. 207).

(3) Προκειμένου να προστατευθούν καλύτερα τα οικονομικά συμφέροντα των κρατών μελών και η ουδετερότητα της εσωτερικής αγοράς, απαιτήσεις συνδεδεμένες με ορισμένους φόρους εισοδήματος και περιουσίας, καθώς και με φόρους επί των ασφαλιστρών, θα πρέπει να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής της αμοιβαίας συνδρομής που καθορίζεται από την οδηγία 76/308/ΕΟΚ.

(4) Για την αποτελεσματικότερη είσπραξη των απαιτήσεων που αποτελούν αντικείμενο αίτησης είσπραξης, ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση της απαίτησης θα πρέπει να αντιμετωπίζεται, καταρχήν, ως τίτλος του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.»

7. Στο άρθρο 2 καθορίζεται ως εξής το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται σε όλες τις απαιτήσεις που αφορούν:

[...]

ζ) τους φόρους επί του εισοδήματος και επί της περιουσίας ^[8].

η) τους φόρους επί των ασφαλιστρών.

8 — Η υποσημείωση δεν αφορά το ελληνικό κείμενο.

θ) τους τόκους, διοικητικές κυρώσεις και πρόστιμα και τα έξοδα εξ αιτήσεων που αναφέρονται στα στοιχεία *α' έως η'*, αποκλειόμενης κάθε είδους ποινικής κυρώσεως που προβλέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.»

8. Στο νέο άρθρο 7 καθορίζονται τα στοιχεία που πρέπει να αναφέρει και τα έγγραφα που πρέπει να επισυνάπτει το αιτούν κράτος στην αίτηση είσπραξης.

9. Τα επίσης νέα άρθρα 8 έως 10 ρυθμίζουν την αναγνώριση και εκτέλεση του τίτλου από τις αρχές του κράτους προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση. Τα άρθρα 8 και 9 έχουν, αποσπασματικά, ως εξής:

«Άρθρο 8

1. Ο εκτελεστός τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης αναγνωρίζεται αμέσως και αντιμετωπίζεται αυτομάτως ως τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση απαίτησης του κράτους μέλους όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, ο εκτελεστός τίτλος που επιτρέπει την είσπραξη της απαίτησης μπορεί, όταν αυτό ενδείκνυται και σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στο κράτος μέλος που έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή, να

γίνει δεκτός ως τίτλος εκτελεστός, να αναγνωρισθεί ως τίτλος εκτελεστός, να συμπληρωθεί με τίτλο εκτελεστό, ή να αντικατασταθεί από τίτλο εκτελεστό στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους.

Εντός τριών μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της αίτησης προς είσπραξη, τα κράτη μέλη προσπαθούν να ολοκληρώσουν την αποδοχή, αναγνώριση, συμπλήρωση ή αντικατάσταση, εκτός των περιπτώσεων κατά τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του τρίτου εδαφίου. Η αποδοχή, αναγνώριση, συμπλήρωση ή αντικατάσταση δεν είναι δυνατόν να τύχουν αρνητικής αντιμετώπισης εάν ο τίτλος έχει καταρτισθεί ορθώς. Η αρμόδια αρχή ενημερώνει την αιτούσα αρχή για τους λόγους που δικαιολογούν την ενδεχόμενη υπέρβαση του τριμήνου.

Εάν οποιαδήποτε από αυτές τις διατυπώσεις προκαλέσει αμφισβήτηση της απαίτησης ή/και του εκτελεστού τίτλου που επιτρέπει την είσπραξη και τον οποίο εξέδωσε η αιτούσα αρχή, εφαρμόζεται το άρθρο 12.

Άρθρο 9

1. [...]

2. Η αρμόδια αρχή δύναται, εάν οι νόμοι, οι κανονισμοί και οι διοικητικές πρακτικές που ισχύουν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της το επιτρέπουν, και κατόπιν διαβουλεύσεως με την αιτούσα αρχή, να παρέχει στον οφειλέτη προθεσμία πληρωμής ή να επιτρέπει πληρωμή σε δόσεις. Οι τόκοι που εισπράττονται από την αρμόδια αρχή λόγω αυτής της προθεσμίας πληρωμής, μεταφέρονται επίσης στο κράτος μέλος όπου η αιτούσα αρχή έχει την έδρα της.

Από την ημερομηνία κατά την οποία ο τίτλος που επιτρέπει την εκτέλεση της είσπραξης της απαίτησης αναγνωρίσθηκε ή έγινε αποδεκτός άμεσα, αναγνωρίσθηκε, συμπληρώθηκε ή αντικαταστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8, εισπράττονται τόκοι για εκπρόθεσμη καταβολή δυνάμει των νόμων, των κανονισμών και των διοικητικών πρακτικών που ισχύουν στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή και ομοίως μεταφέρονται στο κράτος μέλος όπου έχει την έδρα της η αιτούσα αρχή.»

10. Τέλος, το άρθρο 12, παράγραφος 2, ορίζει ότι και οι αμφισβητούμενες απαιτήσεις μπορούν να αποτελούν αντικείμενο της αιτήσεως είσπραξης, στο μέτρο που το επιτρέπουν οι διατάξεις που ισχύουν στα κράτη μέλη όπου έχουν την έδρα τους η αιτούσα και η αρμόδια αρχή.

III — Η διαδικασία και τα αιτήματα των διαδίκων

11. Η Επιτροπή άσκησε στις 7 Σεπτεμβρίου 2001 προσφυγή κατά του Συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 230 ΕΚ, και ζήτησε,

— να ακυρωθεί η οδηγία 2001/44,

— να διατηρηθούν τα αποτελέσματα της οδηγίας ώσπου να τεθεί σε ισχύ οδηγία εκδοθησόμενη με έρεισμα την ορθή νομική βάση και

— να καταδικασθεί το Συμβούλιο στα δικαστικά έξοδα.

12. Το Συμβούλιο ζητεί:

— να απορριφθεί η προσφυγή και

— να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

13. Με διάταξη της 23ης Ιανουαρίου 2002 το Δικαστήριο επέτρεψε την παρέμβαση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου υπέρ της Επιτροπής και την παρέμβαση της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας καθώς και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας υπέρ του Συμβουλίου.

14. Δεν έλαβε χώρα προφορική συζήτηση.

IV — Οι ισχυρισμοί των διαδίκων

15. Παρόλο που οι διάδικοι υποστηρίζουν διαφορετικές απόψεις ως προς το ερώτημα κατά πόσον το Συμβούλιο στήριξε την οδηγία 2001/44 στην ορθή νομική βάση, συμφωνούν ως προς το ότι το Δικαστήριο, σε περίπτωση ακυρώσεως της οδηγίας, πρέπει να διατάξει τη διατήρηση των αποτελεσμάτων της μέχρι την έκδοση νέας οδηγίας.

16. Στην ουσία η Επιτροπή επισημαίνει κατ' αρχάς, ότι, λόγω των διαφορετικών νομοθετικών διαδικασιών, ως νομική βάση είναι δυνατόν να ισχύσουν μόνον είτε τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ (ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου και διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο) είτε το άρθρο 95 ΕΚ (διαδικασία συναποφάσεως), όχι όμως ο συνδυασμός των άρθρων 93 ΕΚ και 95 ΕΚ.

17. Δεδομένου ότι οι διατάξεις της οδηγίας έχουν σχέση με την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς κατά την έννοια του άρθρου 14 ΕΚ, το άρθρο 95 ΕΚ αποτελεί την ορθή νομική βάση. Η διάταξη αυτή πρέπει να προτιμάται κατά κανόνα όταν πρόκειται για εναρμόνιση των νομοθεσιών στην εσωτερική αγορά. Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ αποκλεισμός της εφαρμογής του σε φορολογικές διατάξεις πρέπει, ως εξαίρεση, να ερμηνεύεται στενά και αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 95 ΕΚ μόνον όταν απαιτείται ομοφωνία για τη διαφύλαξη της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών.

18. Η οδηγία όμως αφορά μόνον την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων και την κατάργηση των εμποδίων για τη διασυνοριακή εκτέλεση στην εσωτερική αγορά, και όχι τις εθνικές διατάξεις περί των υποχρέων σε καταβολή φόρου, τη βάση επιβολής φόρου και τον φορολογικό συντελεστή. Δεδομένου ότι η οδηγία δεν θίγει το ύψος του οφειλόμενου φόρου και τη διαμόρφωση των εθνικών φορολογικών συστημάτων, δεν αφορά «φορολογικές διατάξεις» κατά την έννοια του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ.

19. Έχει βέβαια συμβεί να εκδώσει το Συμβούλιο μια νομική πράξη, που η Επιτροπή στην πρότασή της είχε στηρίξει

στο άρθρο 100 Α της Συνθήκης ΕΚ, με νομική βάση το άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΚ⁹. Σε πολλές όμως άλλες περιπτώσεις, νομικές πράξεις που αφορούσαν τη συνεργασία των κρατών μελών κατά την είσπραξη φόρων εκδόθηκαν με έρεισμα το άρθρο 100 Α της Συνθήκης ΕΚ¹⁰.

20. Το Κοινοβούλιο συμμερίζεται την άποψη της Επιτροπής. Πέραν αυτού, επικαλείται τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία η επιλογή της νομικής βάσεως μιας πράξεως πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά στοιχεία επιδεχόμενα δικαστικό έλεγχο, ιδίως στον σκοπό και στο περιεχόμενο της πράξεως¹¹. Δεδομένου ότι οι διαδικασίες κατά τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ αφενός και κατά το άρθρο 95 ΕΚ αφετέρου είναι ασυμβίβαστες μεταξύ τους¹², κρίσιμο καθίσταται ποιο είναι το κέντρο βάρους της ρυθμίσεως. Αυτό, στην περίπτωση της οδηγίας 2001/44, είναι η συμβολή της οδηγίας στην εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

9 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 218/92 του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 1992, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα των έμμεσων φόρων (ΦΠΑ) (ΕΕ L 24, σ. 1).

10 — Απόφαση 888/98/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 30ής Μαρτίου 1998, σχετικά με την έγκριση κοινοτικού προγράμματος δράσης για τη βελτίωση των συστημάτων έμμεσης φορολογίας της εσωτερικής αγοράς (πρόγραμμα Fiscalis) (ΕΕ L 126, σ. 1)· κανονισμός (ΕΟΚ) 718/91 του Συμβουλίου, της 21ης Μαρτίου 1991, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΟΚ) 3/84 για τη θέσπιση καθεστώτος ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας εμπορευμάτων που αποστέλλονται από ένα κράτος μέλος με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή τους σε ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη (ΕΕ L 78, σ. 4)· κανονισμός (ΕΟΚ) 2726/90 του Συμβουλίου, της 17ης Σεπτεμβρίου 1990, περί κοινοτικής διαμετακόμισης (ΕΕ L 262, σ. 1).

11 — Απόφαση της 4ης Απριλίου 2000, C-269/97, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Συλλογή 2000, σ. I-2257, σκέψη 43).

12 — Το Κοινοβούλιο επικαλείται σχετικά την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1999, C-42/97, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1999, σ. I-869, σκέψεις 42 και 43).

21. Η οδηγία προβλέπει ένα γενικό σύστημα συνεργασίας κατά την είσπραξη απαιτήσεων δημοσίου δικαίου —συμπεριλαμβανομένων φορολογικών απαιτήσεων— και δεν περιορίζεται μόνο στην καταπολέμηση της απάτης. Στηρίζεται στην αμοιβαία αναγνώριση των εκτελεστών τίτλων και στην εξομοίωση των τίτλων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος με τους ημεδαπούς τίτλους. Η οδηγία προβλέπει βέβαια την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων περί εκτελέσεως στις προερχόμενες από άλλα κράτη μέλη απαιτήσεις, δεν προβαίνει όμως σε εναρμόνιση των διατάξεων αυτών. Το γεγονός ότι, μεταξύ άλλων, η ρύθμιση συμπεριλάβε και φορολογικές απαιτήσεις, δεν μεταθέτει το επίκεντρο της ρυθμίσεως από την εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς στην εναρμόνιση διατάξεων φορολογικού δικαίου.

22. Το Συμβούλιο διαφωνεί με την άποψη της Επιτροπής, ότι κατ' αρχήν πρόκειται για ερμηνεία της εξαίρεσεως που προβλέπεται στο άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Αντίθετα, πρέπει να εξακριβωθεί η ορθή νομική βάση. Προς τον σκοπό αυτό δεν μπορεί να γίνει λόγος μόνο για κοινή αναγωγή στα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ. Και τα άρθρα 93 ΕΚ και 95 ΕΚ μπορούν να συνδυασθούν μεταξύ τους, μολονότι το άρθρο 93 ΕΚ απαιτεί ομοφωνία και το άρθρο 95 ΕΚ ειδική πλειοψηφία στο Συμβούλιο¹³. Και στο άρθρο 151, παράγραφος 5, ΕΚ η διαδικασία συναποφάσεως συνδυάζεται με την απαίτηση ομόφωνης αποφάσεως στο Συμβούλιο.

23. Όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις, σκοπός της οδηγίας είναι η καλύτερη εξασφάλιση των κοινοτικών και εθνικών οικονομικών συμφερόντων καθώς και της ανταγωνιστικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας στην εσωτερική αγορά, με την παροχή της δυνατότητας αποτελεσματικής είσπραξης φορολογικών απαιτήσεων, εφόσον πάντοτε ο οφειλέτης είναι εγκαταστημένος στην Κοινότητα.

24. Το Συμβούλιο συμμερίζεται την άποψη της Επιτροπής και του Κοινοβουλίου, σύμφωνα με την οποία η οδηγία αποσκοπεί στην εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Η διαπίστωση όμως αυτή δεν οδηγεί πουθενά, διότι η συσχέτιση με την εσωτερική αγορά ή την κοινή αγορά αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 95 ΕΚ όπως και για την εφαρμογή των άρθρων 93 ΕΚ και 94 ΕΚ.

25. Οι νέες ρυθμίσεις που περιλαμβάνει η οδηγία μπορούν να καταταγούν σε δύο ομάδες. Αφενός επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής σε απαιτήσεις που αφορούν τον φόρο εισοδήματος και κεφαλαίου καθώς και τον φόρο επί των ασφαλιστρών. Αφετέρου η οδηγία προβλέπει σειρά διευκολύνσεων και τροποποιήσεων κατά την εκτέλεση όλων των απαιτήσεων που καλύπτει.

13 — Το Συμβούλιο επικαλείται σχετικά την απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 1988, 165/87, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Σύλλογη 1988, σ. 5545).

26. Στο μέτρο που η οδηγία αφορά τους έμμεσους φόρους, το Συμβούλιο θεωρεί ότι η ορθή νομική βάση είναι το άρθρο 93 ΕΚ. Σε καμία περίπτωση το άρθρο 95 ΕΚ δεν αποτελεί τη γενική νομική βάση, από την οποία θα μπορούσε να υπάρξει απόκλιση μόνο στις περιπτώσεις της εξαιρέσεως που προβλέπεται στην παράγραφο 2. Ακόμη και αν δεν συντρέχει η περίπτωση εξαιρέσεως του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ, αυτό δεν αποκλείει την εφαρμογή της ειδικότερης διατάξεως του άρθρου 93 ΕΚ, που βρίσκεται σε άλλο κεφάλαιο¹⁴.

27. Η Επιτροπή, στο υπόμνημά της απαντήσεως, υποστηρίζει, ως προς το ζήτημα αυτό, ότι το γεγονός ότι προηγείται η ειδική ρύθμιση του άρθρου 93 ΕΚ για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των εμμέσων φόρων δεν αποκλείει εν προκειμένω να στηριχθεί η οδηγία στο άρθρο 95 ΕΚ. Και τούτο διότι το άρθρο 93 ΕΚ εφαρμόζεται μόνον όταν εναρμονίζονται πράγματι διατάξεις περί εμμέσων φόρων, πράγμα όμως που δεν συμβαίνει στην περίπτωση της οδηγίας 2001/44.

28. Το Συμβούλιο επικαλείται σχετικά ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, και διατάξεις που αφορούν μόνον τις λεπτομέρειες επιβολής ή τις κυρώσεις μη καταβολής φόρου αποτελούν ρυθμίσεις περί εσωτερικών φόρων, εμπίπτουσες στην απαγό-

ρευση των διακρίσεων του άρθρου 90 ΕΚ¹⁵. Η Επιτροπή απαντά σχετικά ότι οι αποφάσεις επί του άρθρου 90 ΕΚ αφορούν προθεσμίες καταβολής και ρυθμίσεις κυρώσεων, οι οποίες ακριβώς δεν εναρμονίζονται με την οδηγία 2001/44.

29. Το Συμβούλιο υποστηρίζει περαιτέρω ότι, λόγω της επεκτάσεως της οδηγίας σε οφειλές φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου, έπρεπε, πέραν του άρθρου 93 ΕΚ, να χρησιμοποιήσει ως περαιτέρω νομική βάση το άρθρο 94 ΕΚ, διότι στο μέτρο αυτό επρόκειτο για φορολογικές διατάξεις, επί των οποίων δεν εφαρμόζεται το άρθρο 95 ΕΚ, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού. Ρυθμίσεις περί του καθορισμού και της εισπράξεως των φόρων θα μπορούσαν να επηρεάσουν το ύψος του πράγματι οφειλόμενου ποσού και εμπίπτουν στην έννοια των φορολογικών διατάξεων.

30. Στις κοινοτικές γλώσσες ο όρος «φόροι» έχει την έννοια των υποχρεωτικών εισπράξεων υπέρ του κρατικού προϋπολογισμού. Στις εθνικές έννομες τάξεις όλες οι ρυθμίσεις που αφορούν τη διάρθρωση της φορολόγησης, τον καθορισμό και την εισπράξη των φόρων κατατάσσονται στις φορολογικές διατάξεις. Το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ θα πρέπει να ερμηνευθεί αντίστοιχα, ούτως ώστε η

14 — Το Συμβούλιο επικαλείται σχετικά την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1996, C-84/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1996, σ. I-5755, σκέψη 12).

15 — Το Συμβούλιο επικαλείται σχετικά τις αποφάσεις της 27ης Φεβρουαρίου 1980, 55/79, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 249, σκέψη 8), και της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 299/86, Drexl (Συλλογή 1988, σ. 1213).

οδηγία, που περιέχει ρυθμίσεις που αφορούν την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη φόρων, να μην μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 95 ΕΚ.

32. Η οδηγία δεν έχει δευτερεύουσα μόνο σχέση με τη φορολογία, αλλά ενοποιεί τις εθνικές διατάξεις για τη διασυνοριακή είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων.

31. Το Συμβούλιο εναντιώνεται και κατά του τελεολογικού επιχειρήματος της Επιτροπής, σύμφωνα με το οποίο η έννοια των φορολογικών διατάξεων πρέπει να ερμηνεύεται στενά, με αποτέλεσμα η εξαίρεση να εφαρμόζεται μόνον όταν θίγεται η φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών. Πρώτον, η ερμηνεία αυτή είναι αντίθετη με το γράμμα του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Δεύτερον, το κριτήριο του κατά πόσον θίγεται η φορολογική κυριαρχία είναι πολύ ασαφές και επομένως δεν ενδείκνυται για την οριοθέτηση των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών και της Κοινότητας. Τρίτον, η οδηγία δεν αποσκοπεί μόνο στη διευκόλυνση της είσπραξης των απαιτήσεων για τις εθνικές διοικήσεις και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Αν ο σκοπός της ρυθμίσεως ήταν μόνον αυτός, η οδηγία δεν θα μπορούσε να στηριχθεί ούτε στο άρθρο 94 ΕΚ ούτε στο άρθρο 95 ΕΚ. Ο σκοπός της ρυθμίσεως συνίσταται αντίθετα στην εφαρμογή του εθνικού φορολογικού δικαίου, ανεξάρτητα από την έδρα του οφειλέτη στην Κοινότητα, και στην είσπραξη απαιτήσεων, ώστε να καταπολεμηθούν με τον τρόπο αυτό οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

33. Το Συμβούλιο επισημαίνει ότι, στη μέχρι τώρα πρακτική του, χρησιμοποίησε πάντοτε το άρθρο 93 ΕΚ και/ή 94 ΕΚ, όταν επρόκειτο για νομικές πράξεις που αποσκοπούσαν στην εναρμόνιση φορολογικών διατάξεων, έστω και αν επρόκειτο μόνο για την αμοιβαία συνδρομή στον τομέα της φορολογίας¹⁶.

34. Τα παρεμβαίνοντα κράτη μέλη συμφωνούν με την άποψη του Συμβουλίου, σύμφωνα με την οποία η οδηγία 2001/44 αφορά φορολογικές διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ, διότι ρυθμίζει ζητήματα είσπραξης φορολογικών απαιτήσεων. Ορθά συνεπώς το Συμβούλιο χρησιμοποίησε ως νομική βάση της οδηγίας τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ. Επικαλούνται σχετικά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία η επιλογή της νομικής βάσεως μιας πράξεως πρέπει να γίνεται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων¹⁷. Έστω και αν οι διατάξεις της οδηγίας σχετίζονται με την εσωτερική αγορά, όμως κατά κύριο λόγο αφορούν την είσπραξη φόρων και συνεπώς το φορολογικό δίκαιο.

16 — Το Συμβούλιο επικαλείται σχετικά την οδηγία 92/12 (παράθεσις στην υποσημείωση 5) και τον κανονισμό (ΕΟΚ) 218/92 (παράθεθέντα στην υποσημείωση 9).

17 — Αποφάσεις της 17ης Μαρτίου 1993, C-155/91, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Σύλλογή 1993, σ. I-939), και της 28ης Ιουνίου 1994, C-187/93, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (Σύλλογή 1994, σ. I-2837).

35. Κατά την άποψη της Βρετανικής και Ιρλανδικής Κυβερνήσεως, το άρθρο 93 ΕΚ αποτελεί, στον τομέα των εμμέσων φόρων, *lex specialis* έναντι του άρθρου 95 ΕΚ, που εφαρμόζεται «εκτός αν ορίζει άλλως η παρούσα Συνθήκη». Για την εναρμόνιση διατάξεων περί αμέσων φόρων μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον το άρθρο 94 ΕΚ και όχι το άρθρο 95 ΕΚ, διότι στην περίπτωση αυτή συντρέχει η περίπτωση της εξαιρέσεως του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ.

36. Αν το Δικαστήριο δεν θεωρήσει ανεφάρμοστο το άρθρο 95 ΕΚ λόγω της παραγράφου 2 αυτού, η διάταξη αυτή δεν μπορεί, σε κάθε περίπτωση, να εφαρμοσθεί διότι, κατά την άποψη της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως, το άρθρο 95 ΕΚ δεν μπορεί, όπως τονίζει η ίδια η Επιτροπή, να εφαρμοσθεί από κοινού με το άρθρο 93 ΕΚ. Κατά συνέπεια, πέραν του άρθρου 93 ΕΚ, δυνατή παραμένει μόνον η χρήση του άρθρου 94 ΕΚ, στο μέτρο που πρόκειται για άμεσους φόρους.

37. Τα κράτη μέλη προσάπτουν στην Επιτροπή ότι ερμηνεύει πολύ στενά τον όρο «φορολογικές διατάξεις» του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Η ερμηνεία αυτή συστέλλει συγχρόνως την έννοια των «νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων» του άρθρου 93 ΕΚ. Η κοινοτικού δικαίου έννοια του φορολογικού δικαίου πρέπει να ερμηνεύεται λαμβανομένων υπόψη των εθνικών εννόμων τάξεων. Σύμφωνα με τις έννομες τάξεις των κρατών μελών, οι

διατάξεις περί διαχειρίσεως και εισπράξεως φορολογικών απαιτήσεων —ακόμη και πέραν των συνόρων— εμπίπτουν στο φορολογικό δίκαιο. Η διάκριση μεταξύ ρυθμίσεων που αφορούν τους υπόχρεους σε καταβολή φόρου, τον φορολογικό συντελεστή και τη βάση υπολογισμού του φόρου, αφενός, και ρυθμίσεων που αφορούν τη διαχείριση και εισπράξη φόρων, αφετέρου, στην οποία προβαίνει η Επιτροπή, δεν είναι ορθή¹⁸.

38. Η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση υποστηρίζει, βέβαια, ότι επανειλημμένα το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι οι όροι του κοινοτικού δικαίου πρέπει να ερμηνεύονται αυτόνομα. Δεν μπορεί όμως να αποδοθεί σε νομικό όρο του κοινοτικού δικαίου έννοια εντελώς διάφορη από αυτή του εθνικού δικαίου, όταν οι έννομες τάξεις επιδιώκουν τους ίδιους σκοπούς.

39. Τα κράτη μέλη υποστηρίζουν ότι η οδηγία 2001/44 επιτρέπει στις εθνικές αρχές την εισπράξη φόρων και σε άλλα κράτη μέλη. Με την αμοιβαία συνδρομή για την εισπράξη επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών φορολογικών ρυθμίσεων και εκτός των συνόρων. Με τον τρόπο αυτό η οδηγία επιδιώκει την εξασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων των κρατών μελών και επηρεάζει τη φορολογική τους κυριαρχία.

18 — Τα κράτη μέλη επικαλούνται σχετικά και τη νομολογία που επικαλέστηκε το Συμβούλιο σχετικά με το άρθρο 90 ΕΚ (βλ. πιο πάνω σημείο 28).

40. Η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση θεωρεί ότι είναι αντιφατικό η Επιτροπή αφενός να υποστηρίζει ότι η οδηγία 2001/44 δεν αποσκοπεί στην εναρμόνιση του εθνικού φορολογικού δικαίου, αφετέρου όμως να θέλει να στηρίζει την οδηγία στο άρθρο 95 ΕΚ, δηλαδή στη νομική βάση για την εναρμόνιση των νομοθεσιών στην εσωτερική αγορά. Πράγματι, τα κράτη μέλη θα έπρεπε να προσαρμόσουν το φορολογικό τους δίκαιο για να μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο π.χ. το άρθρο 8 της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44, που προβλέπει την αυτόματη αναγνώριση ή αποδοχή των αλλοδαπών τίτλων εντός τριών μηνών.

41. Η Πορτογαλική Κυβέρνηση τονίζει, πέραν αυτού, ότι η οδηγία 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44, ιδίως οι διατάξεις των άρθρων 8, παράγραφος 1, 10 και 12, παράγραφος 2, επηρεάζει τα δικαιώματα των φορολογουμένων. Στο μέτρο αυτό απαιτείται προσαρμογή του εθνικού φορολογικού δικαίου. Σύμφωνα με τα άρθρα 7 και 12, παράγραφος 2, της οδηγίας, οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να προσβάλλουν έναν εκτελεστό τίτλο στο κράτος στο οποίο απευθύνεται η αίτηση. Αυτό παραβιάζει την αρχή της αμφισβητούμενης δικαιοδοσίας. Επιπλέον, το άρθρο 12, παράγραφος 2, της οδηγίας εισάγει αξίωση αποζημιώσεως, όταν η εκτέλεση αποδειχθεί ότι έγινε χωρίς αντίστοιχο δικαίωμα.

42. Τα κράτη μέλη αναφέρουν παραδείγματα από την πράξη, στα οποία η Επιτροπή δεν στήριξε παρόμοια μέτρα στο άρθρο 95 ΕΚ, αλλά στο άρθρο 93 ΕΚ (ή στο προϋσχύσαν άρθρο 99 της Συνθήκης ΕΚ)¹⁹.

43. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση επισημαίνει τέλος και το γεγονός ότι τα κράτη μέλη, με τη θέσπιση του άρθρου 95 ΕΚ, παραιτήθηκαν από σημαντικό τμήμα των κυριαρχικών δικαιωμάτων τους. Για να προστατευθεί όμως η θεσμική ισορροπία μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών εξαιρέθηκε ολόκληρος ο τομέας της φορολογίας, που έχει ιδιαίτερη σημασία για την κρατική κυριαρχία. Η Επιτροπή θέτει εν αμφιβόλω αυτή την ισορροπία, όταν περιορίζει την εξαίρεση του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ σε τμήμα μόνον της φορολογίας.

V — Νομική εκτίμηση

44. Στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να κριθεί κατά πόσον το Συμβούλιο ορθώς στήριξε την οδηγία 2001/44 στα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ ή κατά πόσον έπρεπε να χρησιμοποιήσει το άρθρο 95 ΕΚ.

¹⁹ — Στο σημείο αυτό αναφέρονται η οδηγία 92/108 (παράρτημα στην υποσημείωση 5) και η οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ με στόχο την απλοποίηση, τον επιχειρησιασμό και την εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση όσον αφορά το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2002, L 15, σ. 24).

45. Τα άρθρα 93 ΕΚ και 95 ΕΚ εφαρμόζονται μόνον όταν είναι απαραίτητη η εναρμόνιση για την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το άρθρο 94 ΕΚ προϋποθέτει ότι οι διατάξεις που πρέπει να εναρμονιστούν επιδρούν άμεσα στην εγκαθίδρυση της κοινής αγοράς.

46. Ουδείς από τους διαδίκους αμφισβητεί τη σχέση μεταξύ των διατάξεων της οδηγίας και της εσωτερικής αγοράς ή της κοινής αγοράς. Στο σημείο αυτό πρέπει όμως να επισημανθεί ότι η εσωτερική αγορά χαρακτηρίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο γ', ΕΚ, από την εξάλειψη των εμποδίων στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Το γεγονός όμως ότι οι φορολογικές απαιτήσεις μπορούν να εισπραχθούν πέραν των συνόρων δεν διευκολύνει τους πολίτες και τις επιχειρήσεις της Κοινότητας να κάνουν χρήση των θεμελιωδών ελευθεριών τους.

47. Η έννοια της εσωτερικής αγοράς θα καθίστατο πάντως υπερβολικά στενή αν περιελάμβανε μόνον την ανεμπόδιστη άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών. Τα μέτρα για την εναρμόνιση των νομοθεσιών μπορούν αντίθετα να αποσκοπούν και στην εξάλειψη των προβλημάτων που απορρέουν από την άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών και με τον τρόπο αυτό να συμβάλλουν στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

48. Πράγματι θα παρέβλαπτε τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς η δυνατότητα των φορολογουμένων να αποφεύγουν την υποχρέωση καταβολής που υπέχουν, μεταβάλλοντας την έδρα (διαμονή) τους, επειδή η διασυνοριακή είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων δεν θα ήταν δυνατή ή θα απαιτούσε μεγάλες δαπάνες. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι θα είχαν με τον τρόπο αυτό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα έναντι των επιχειρήσεων που διατήρησαν την έδρα τους στο κράτος στο οποίο γεννήθηκε και όπου μπορεί άνευ ετέρου να εισπραχθεί η φορολογική απαίτηση.

49. Το Δικαστήριο θέτει, κατά πάγια νομολογία, τα ακόλουθα γενικά κριτήρια για την επιλογή της ενδεδειγμένης νομικής βάσεως: «στο πλαίσιο του συστήματος αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, η επιλογή της νομικής βάσεως μιας πράξεως πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία αντικειμενικά και δεκτικά δικαστικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων αυτών περιλαμβάνονται, ιδίως, ο σκοπός και το περιεχόμενο της πράξεως»²⁰. Προτού εξετασθούν περαιτέρω οι σκοποί και το περιεχόμενο της επίδικης οδηγίας, πρέπει να προηγηθούν ορισμένες παρατηρήσεις όσον αφορά τη σχέση του άρθρου 95 ΕΚ προς τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ καθώς και την ερμηνεία της έννοιας των φορολογικών διατάξεων.

20 — Αποφάσεις της 17ης Μαρτίου 1993, C-155/91 (παρατεθείσα στην υποσημείωση 17), της 26ης Μαρτίου 1996, C-271/94, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (Σύλλογη 1996, σ. I-1689, σκέψη 14), της 11ης Ιουνίου 1991, C-300/89, Επιτροπή κατά Συμβουλίου (Σύλλογη 1991, σ. I-2867, σκέψη 10), της 9ης Νοεμβρίου 1995, C-426/93, Γερμανία κατά Συμβουλίου (Σύλλογη 1995, σ. I-3723, σκέψη 29), και της 23ης Φεβρουαρίου 1999, C-42/97, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (παρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 36).

A — Η σχέση του άρθρου 95 ΕΚ προς τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ

50. Η σχέση του άρθρου 95 ΕΚ προς τις άλλες νομικές βάσεις της Συνθήκης χαρακτηρίζεται από δύο ιδιαιτερότητες της διατάξεως αυτής. Συγκεκριμένα το πεδίο εφαρμογής της περιορίζεται, αφενός, λόγω της επικουρικότητάς της έναντι μιας ειδικότερης νομικής βάσεως (άρθρο 95, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, ΕΚ) και, αφετέρου, λόγω των εξαιρέσεων που αφορούν συγκεκριμένους τομείς (άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ).

51. Το άρθρο 95 ΕΚ αποτελεί γενική νομική βάση για την εναρμόνιση των νομοθετικών και διοικητικών διατάξεων, που έχουν ως αντικείμενο την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, «εκτός αν ορίζει άλλως η παρούσα Συνθήκη». Αυτή η επικουρικότητα έχει σημασία για τη σχέση προς το άρθρο 93 ΕΚ. Αμφότερες οι διατάξεις —το άρθρο 93 ΕΚ και το άρθρο 95 ΕΚ— εφαρμόζονται μόνον όταν η εναρμόνιση των νομοθεσιών είναι απαραίτητη για την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Το άρθρο 93 ΕΚ αποτελεί όμως την ειδικότερη, έναντι του άρθρου 95 ΕΚ, νομική βάση για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί φόρου κύκλου εργασιών, ειδικών φόρων καταπόλησης και λοιπών εμμέσων φόρων²¹.

21 — Βλ. σχετικά με την αντίστοιχη σχέση μεταξύ του άρθρου 118 Α και του άρθρου 100 Α της Συνθήκης ΕΚ την απόφαση C-84/94, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (παράθεσία στην υποσημείωση 14, σκέψη 12) και, σχετικά με τη σχέση μεταξύ του άρθρου 129 Γ και του άρθρου 100 Α της Συνθήκης ΕΚ, την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1988, 68/86, Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1988, σ. 855, σκέψη 24).

52. Κατά συνέπεια, οι οδηγίες που αφορούν την εναρμόνιση των διατάξεων περί εμμέσων φόρων πρέπει, λόγω της επικουρικότητας του άρθρου 95 ΕΚ, να στηρίζονται (μόνο) στο άρθρο 93 ΕΚ. Με αυτό είναι σύμφωνη η εξαίρεση συγκεκριμένου τομέα, που προβλέπεται στο άρθρο 95, παράγραφος 2 ΕΚ, σύμφωνα με την οποία το άρθρο 95 ΕΚ δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές διατάξεις.

53. Η Συνθήκη δεν περιέχει ειδική νομική βάση για την εναρμόνιση διατάξεων περί αμέσων φόρων. Όταν όμως η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς ή της κοινής αγοράς απαιτούν την εναρμόνιση των νομοθεσιών στον τομέα αυτό, δυνατή είναι μόνον η αναγωγή στις γενικές διατάξεις των άρθρων 94 ΕΚ και 95 ΕΚ. Στο μέτρο που μια οδηγία αποσκοπεί στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς, δηλαδή ιδίως στη δημιουργία ενός χώρου χωρίς εσωτερικά σύνορα, κατά την έννοια του άρθρου 14 ΕΚ, το άρθρο 95 ΕΚ προηγείται του άρθρου 94 ΕΚ, ως ειδική διάταξη για την εναρμόνιση των νομοθεσιών²², εκτός αν τα μέτρα εμπíπτουν σε κάποιον από τους τομείς που εξαιρούνται σύμφωνα με το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ.

22 — Βλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 1995, C-350/92, Ισπανία κατά Συμβουλίου (Συλλογή 1995, σ. I-1985, σκέψεις 29 επ. και ιδίως σκέψη 41), στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι δεν εφαρμόζεται το άρθρο 100, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 100 Α της Συνθήκης ΕΚ.

54. Εφόσον η ρύθμιση αφορά φορολογικές διατάξεις, αποκλείεται η εφαρμογή του άρθρου 95 ΕΚ· μια έννομη πράξη που αποσκοπεί στην εναρμόνιση εθνικών διατάξεων περί αμέσων φόρων δεν μπορεί, συνεπώς, να στηρίζεται παρά μόνο στο άρθρο 94 ΕΚ.

55. Οι διάδικοι έθεσαν επίσης το ζήτημα του κατά πόσον το άρθρο 93 ΕΚ θα μπορούσε ενδεχομένως να εφαρμοστεί σε συνδυασμό με το άρθρο 95 ΕΚ. Στο πλαίσιο του άρθρου 95 ΕΚ, το Συμβούλιο εκδίδει τα μέτρα αποφασίζοντας με ειδική πλειοψηφία κατά τη διαδικασία της συναποφάσεως. Αντίθετα, για μέτρα που εκδίδονται κατά τα άρθρα 93 ΕΚ και 94 ΕΚ, απαιτείται ομόφωνη απόφαση του Συμβουλίου μετά από διαβούλευση με το Κοινοβούλιο. Όπως εξέθεσα λεπτομερώς στις προτάσεις μου επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά Συμβουλίου²³, μια διάταξη που προβλέπει διαδικασία συναποφάσεως κατά το άρθρο 251 ΕΚ δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως νομική βάση από κοινού με διάταξη σύμφωνα με την οποία το Συμβούλιο αποφασίζει ομόφωνα μετά από διαβούλευση με το Κοινοβούλιο.

56. Στην παρούσα όμως υπόθεση παρέλκει η περαιτέρω εξέταση του ζητήματος αυτού. Και τούτο διότι η οδηγία επεκτείνει το σύστημα της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων αφενός σε φόρους επί των ασφαλιστρων, συνεπώς

σε έμμεσους φόρους, και αφετέρου σε άμεσους φόρους. Αφορά κατά τον ίδιο τρόπο τις ρυθμίσεις περί αμέσων και εμμέσων φόρων. Με τη διαπίστωση όμως αυτή δεν έχει ακόμη κριθεί αν, λόγω της σχέσεως αυτής με καταστάσεις εμπιπτουσες στο φορολογικό δίκαιο, συντρέχει περίπτωση εξαιρέσεως κατά το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Είναι όμως σαφές ότι το άρθρο 95 ΕΚ είτε πρέπει στο σύνολό του να μείνει ανεφάρμοστο, διότι οι ρυθμίσεις περί αναγνωρίσεως και εισπράξεως αμέσων και εμμέσων φόρων εμπιπτουν στο φορολογικό δίκαιο, είτε εφαρμόζεται και στους δύο τομείς, διότι η οδηγία δεν προβλέπει εναρμόνιση φορολογικών διατάξεων εν στενή εννοία.

57. Οι έννοιες των νομοθεσιών περί των εμμέσων φόρων κατά το άρθρο 93 ΕΚ και των φορολογικών διατάξεων κατά το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ πρέπει να συνδυάζονται, με συνέπεια, όταν εφαρμόζεται το άρθρο 93 ΕΚ, να καθίσταται ανεφάρμοστο το άρθρο 95 ΕΚ, όχι μόνο λόγω της επικουρικότητάς του, αλλά συγχρόνως και λόγω της εξαιρέσεως του συγκεκριμένου τομέα που προβλέπεται στο άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ. Στην περίπτωση αυτή δεν θα ήταν ορθό να δοθεί διαφορετική έννοια στον όρο «φορολογικές διατάξεις» όσον αφορά τους άμεσους φόρους. Ακόμη και αν ήθελε επιχειρηθεί μια τέτοια διαφοροποίηση, το άρθρο 95 ΕΚ δεν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί, για τους άμεσους φόρους, μαζί με το άρθρο 93 ΕΚ, λόγω του ασυμβιβάστου της νομοθετικής διαδικασίας.

23 — Υπόθεση C-211/01, εκκρεμούσα ενώπιον του Δικαστηρίου (σημεία 71 έως 83).

58. Από τις προηγούμενες παρατηρήσεις ως προς τη σχέση των νομικών βάσεων προκύπτει ότι η απάντηση στο ερώτημα, περί του ποια είναι η νομική βάση όπου έπρεπε νομίμως να στηριχθεί η οδηγία 2001/44 εξαρτάται αποφασιστικά από το κατά πόσον η οδηγία σκοπεί στην εναρμόνιση φορολογικών διατάξεων.

B — Έννοια του όρου «φορολογικές διατάξεις»

59. Ένα από τα κεντρικά ζητήματα της διαφοράς είναι το ποια είναι η έννοια του όρου «φορολογικές διατάξεις» του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ και του όρου «νομοθεσίες περί των εμμέσων φόρων» του άρθρου 93 ΕΚ. Ενώ η Επιτροπή και το Κοινοβούλιο υποστηρίζουν ότι φορολογικές διατάξεις κατά την έννοια αυτή αποτελούν μόνον οι ουσιαστικές διατάξεις περί των υποχρέων σε καταβολή φόρου, περί του φορολογικού συντελεστή και περί της βάσεως υπολογισμού του φόρου, ο όρος περιλαμβάνει, κατά την άποψη του Συμβουλίου και των κρατών μελών, και τις ρυθμίσεις περί της διαχειρίσεως και εισπράξεως των φορολογικών απαιτήσεων.

60. Το Συμβούλιο και τα κράτη μέλη, για να αποδείξουν την άποψή τους, αναφέρουν παραδείγματα εννόμων πράξεων που δεν αφορούσαν ουσιαστικές φορολογικές ρυθμίσεις, και όμως δεν στηρίχθηκαν στο άρθρο 95 ΕΚ, αλλά στο άρθρο 93 ΕΚ ή 94 ΕΚ. Εντούτοις, το Δικαστήριο,

κατά πάγια νομολογία, θεωρεί ότι: «Η απλή πρακτική του Συμβουλίου δεν μπορεί να συνιστά παρέκκλιση από κανόνες της Συνθήκης. Επομένως δεν μπορεί να δημιουργήσει προηγούμενο που δεσμεύει τα κοινοτικά όργανα όσον αφορά το ορθό νόμιμο έρεισμα»²⁴. Τα αναφερόμενα παραδείγματα δεν είναι συνεπώς κρίσιμα για την ερμηνεία της έννοιας των φορολογικών διατάξεων.

61. Το γράμμα του άρθρου 93 ΕΚ και του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ δεν διασαφηνίζει άμεσα ποια ερμηνεία πρέπει να προτιμηθεί. Πάντως, οι εθνικές ρυθμίσεις φορολογικού δικαίου περιλαμβάνουν και τις διατάξεις περί της διαδικασίας για τον καθορισμό και την εισπράξη φορολογικών απαιτήσεων, όπως υποστήριξαν το Συμβούλιο και τα κράτη μέλη, χωρίς να διατυπωθούν ως προς το ζήτημα αυτό αντιρρήσεις. Βέβαια, οι έννοιες του κοινοτικού δικαίου πρέπει να ερμηνεύονται αυτόνομα, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών της Συνθήκης και του ρυθμιστικού της πλαισίου. Εντούτοις, η έννοια ενός νομικού όρου, που έχει σε όλα τα κράτη μέλη κατ' ουσίαν την ίδια σημασία, μπορεί να δεχθεί αποκλίνουσα ερμηνεία στο κοινοτικό δίκαιο μόνον αν αυτό απαιτεί ο επιδιωκόμενος από τη Συνθήκη σκοπός.

62. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 95 ΕΚ αποτελεί τη γενική νομική βάση για την εναρμόνιση των νομοθεσιών στην εσωτερική αγορά. Ο

²⁴ — Απόφαση Ηνωμένο Βασίλειο κατά Συμβουλίου (παρατεθείσα στην υποσημείωση 21, σκέψη 24).

προβλεπόμενος στην παράγραφο 2 της διατάξεως περιορισμός του πεδίου εφαρμογής πρέπει, ως εξαίρεση, να ερμηνεύεται στενά.

63. Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Συγκεκριμένα, το άρθρο 95, παράγραφος 2, ΕΚ, τουλάχιστον στο μέτρο που αφορά τους έμμεσους φόρους, πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 93 ΕΚ. Το άρθρο όμως 93 ΕΚ δεν αποτελεί εξαίρεση από τη γενική ρύθμιση του άρθρου 95 ΕΚ, αλλά ειδική ρύθμιση, που θέτει εκποδών το άρθρο 95 ΕΚ. Όσον αφορά τους άμεσους φόρους, ελλείπει βέβαια ειδική ρύθμιση αντίστοιχη προς το άρθρο 93 ΕΚ. Δεν θα ήταν όμως συνεπές να δοθεί στον όρο «φορολογικές διατάξεις» του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ διαφορετική ερμηνεία στον τομέα των αμέσων φόρων απ' ό,τι στον τομέα των εμμέσων φόρων.

64. Εξάλλου, δεν προκύπτει από τη Συνθήκη κάποιος σκοπός που να επιτάσσει την υποστηριζόμενη από την Επιτροπή στενή ερμηνεία της εννοίας των φορολογικών διατάξεων. Ιδίως, βάσει τελεολογικών εκτιμήσεων, δεν δικαιολογείται η μη υπαγωγή των διατάξεων περί της εισπράξεως φορολογικών απαιτήσεων στον τομέα του φορολογικού δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 95, παράγραφος 2, ΕΚ.

65. Η έννοια και ο σκοπός του περιορισμού του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 95 ΕΚ είναι να εξαιρεθεί ένας πυρήνας των εξουσιών των κρατών μελών από τη νομοθετική εναρμόνιση με αποφάσεις λαμβανόμενες κατά πλειοψηφία. Με τον τρόπο αυτό, τα κράτη μέλη επιφύλαξαν στον εαυτό τους την τελευταία λέξη για ζητήματα που αφορούν τα φορολογικά τους συστήματα και τα φορολογικά τους έσοδα. Από τον σκοπό αυτό δεν μπορεί να συναχθεί ότι στην έννοια των φορολογικών διατάξεων δεν περιλαμβάνονται οι ρυθμίσεις περί εισπράξεως φορολογικών απαιτήσεων. Και τούτο διότι και οι ρυθμίσεις αυτές επηρεάζουν το ύψος των φορολογικών εσόδων. Έτσι, οι διατάξεις περί εισπράξεως φορολογικών απαιτήσεων μπορούν π.χ. να προβλέπουν ότι υπό ορισμένες προϋποθέσεις, προσωρινά ή οριστικά, δεν θα χωρήσει εκτέλεση. Ακόμη και οι διατάξεις περί προστίμων και τόκων υπερημερίας επί καθυστερημένης καταβολής επηρεάζουν τα έσοδα του κράτους.

66. Από τη νομολογία επί του άρθρου 90 ΕΚ, που επικαλέστηκαν το Συμβούλιο και ορισμένα κράτη μέλη, προκύπτει ότι η απαγόρευση εσωτερικών φόρων που δημιουργούν διακρίσεις εφαρμόζεται και σε εθνικές ρυθμίσεις περί εισπράξεως ή χορηγήσεως προθεσμίας καταβολής εμμέσων φόρων²⁵, καθώς και σε ρυθμίσεις που αφορούν κυρώσεις για παραβάσεις διατάξεων περί του φόρου προστιθεμένης αξίας²⁶. Το άρθρο 90 ΕΚ ανήκει, όπως

25 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15).

26 — Απόφαση Drexl (παρατεθείσα στην υποσημείωση 15), και απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, C-276/91, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-4413).

και το άρθρο 93 ΕΚ, στο κεφάλαιο 2 του τίτλου VI του τρίτου μέρους της Συνθήκης («Φορολογικές Διατάξεις»). Πρέπει συνεπώς να γίνει δεκτό ότι και οι δύο διατάξεις αποδίδουν το ίδιο περιεχόμενο στην έννοια των φορολογικών διατάξεων.

67. Η ένσταση της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία η οδηγία 2001/44 δεν εναρμονίζει στην πραγματικότητα τις ρυθμίσεις για τη χορήγηση προθεσμίας πληρωμής φορολογικών απαιτήσεων και τις κυρώσεις για παραβάσεις του φορολογικού δικαίου, πρέπει να εξετασθεί σε συνδυασμό με την έρευνα των σκοπών και του περιεχομένου της οδηγίας.

Γ – Αφορά η οδηγία 2001/44 φορολογικές διατάξεις;

68. Μετά τη διαπίστωση ότι η έννοια των φορολογικών διατάξεων καλύπτει και τις διατάξεις για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, πρέπει συνεπώς, σε επόμενο στάδιο, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών και του περιεχομένου της οδηγίας, να εξετασθεί σε ποιο μέτρο η οδηγία αφορά πράγματι τις, υπό την έννοια αυτή, φορολογικές διατάξεις.

69. Όπως προκύπτει από την πρώτη και τη δεύτερη αιτιολογικές σκέψεις, η οδηγία επιδιώκει κατ' ουσίαν δύο σκοπούς. Πρώτον, πρέπει να αντιμετωπίσει τη φοροδια-

φυγή και τον με αυτή συνδεδεμένο κίνδυνο για τα οικονομικά συμφέροντα της Κοινότητας και των κρατών μελών, καθιστώντας δυνατή την είσπραξη των φόρων ακόμη και όταν ο υπόχρεος σε καταβολή φόρου δεν διαμένει πια στο κράτος που δικαιούται τον φόρο. Δεύτερον, η οδηγία αποσκοπεί στην εξασφάλιση της ανταγωνιστικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας της εσωτερικής αγοράς. Η επιθυμητή στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς άσκηση της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν πρέπει να οδηγεί σε δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποφεύγουν την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων και να επιτυγχάνουν με τον τρόπο αυτό ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα.

70. Ο σκοπός της προστασίας των φορολογικών εσόδων του κράτους από τον κίνδυνο της φοροδιαφυγής και παρακράτησης φόρων υποδεικνύει την ύπαρξη σχέσεως με το εθνικό φορολογικό δίκαιο.

71. Οι ουσιαστικές ρυθμίσεις της οδηγίας μπορούν να διακριθούν σε δύο ομάδες. Αφενός, επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας στην είσπραξη απαιτήσεων που συνδέονται με φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (άμεσους φόρους) και φόρους επί των ασφαλιστρών (έμμεσους φόρους). Αφετέρου, τροποποιούνται οι ρυθμίσεις για την αναγνώριση και την είσπραξη των απαιτήσεων του κράτους που καλύπτει η οδηγία, συμπεριλαμβανομένων των καλυπτομένων πλέον από την οδηγία φορολογικών απαιτήσεων.

72. Το άρθρο 7 της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44, ρυθμίζει λεπτομερώς ποια στοιχεία πρέπει να περιέχει η αίτηση εκτελέσεως. Οι απαιτήσεις αυτές συμπληρώθηκαν με την ερειδόμενη στο άρθρο 22 της οδηγίας 76/308 εκτελεστική οδηγία 2002/94/ΕΚ²⁷, στην οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, υπόδειγμα εντύπου που πρέπει να χρησιμοποιείται για την αίτηση.

73. Επίκεντρο της νέας ρυθμίσεως αποτελεί το άρθρο 8 της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44, με το οποίο υποχρεώνονται τα κράτη μέλη να αναγνωρίζουν αμέσως και να αντιμετωπίζουν αυτομάτως ως ημεδαπό τίτλο τον εκτελεστό τίτλο άλλου κράτους μέλους (παράγραφος 1). Σύμφωνα με την παράγραφο 2, τα κράτη μέλη μπορούν ακόμη να προβλέπουν ότι ο εκτελεστός τίτλος αναγνωρίζεται, γίνεται δεκτός ή αντικαθίσταται, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στο κράτος που έχει την έδρα της η αρμόδια αρχή, κατά το δυνατόν εντός τριών μηνών.

74. Οι δύο αυτές διατάξεις απαιτούν σε κάθε περίπτωση την προσαρμογή των εθνικών διατάξεων για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων. Πρέπει, αφενός, να ρυθμιστεί στο κράτος της

αιτούσας αρχής ποιες ενέργειες πρέπει να γίνουν στην περίπτωση εκτελέσεως σε άλλο κράτος μέλος, ιδίως ποια στοιχεία πρέπει να περιέχει η αίτηση εκτελέσεως. Αφετέρου, πρέπει στις φορολογικές διατάξεις, που πρέπει να εφαρμόσουν οι αρχές του κράτους στο οποίο απευθύνεται η αίτηση, να ορίζεται ότι και οι τίτλοι που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος πρέπει να εκτελούνται όπως οι αντίστοιχοι ημεδαποί τίτλοι. Στο μέτρο που ένα κράτος μέλος επιφυλάσσει στον εαυτό του το δικαίωμα αναγνώρισεως, αποδοχής ή αντικαταστάσεως του αλλοδαπού τίτλου χρειάζονται και για το σκοπό αυτό αντίστοιχες διατάξεις στο εθνικό δίκαιο.

75. Ακόμη και αν η οδηγία 2001/44 δεν προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις για τη μεταφορά της στο εθνικό δίκαιο πρέπει να περιληφθούν στο φορολογικό δίκαιο, αυτό θα συμβαίνει στην πράξη, διότι οι αλλοδαποί τίτλοι πρέπει να εξομοιωθούν με αντίστοιχους ημεδαπούς τίτλους. Δεδομένου ότι η οδηγία προβλέπει την εξομοίωση μιας αποφάσεως επιβολής φόρου που εκδόθηκε σε άλλο κράτος μέλος με ημεδαπή απόφαση επιβολής φόρου όσον αφορά την είσπραξη, οι σχετικές ρυθμίσεις μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο πρέπει να θεωρηθούν ως τμήμα του φορολογικού δικαίου.

76. Ορθά πάντως η Επιτροπή επισημαίνει ότι δεν εναρμονίζονται το είδος και ο τρόπος της εκτελέσεως, δηλαδή π.χ. η ενδεχόμενη παροχή προθεσμίας πληρωμής ή η εκτέλεση ακυρωθέντος τίτλου

27 — Οδηγία της Επιτροπής, της 9ης Δεκεμβρίου 2002, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής ορισμένων διατάξεων της οδηγίας 76/308 (ΕΕ L 337, σ. 41).

(άρθρο 9, παράγραφος 2, και 12, παράγραφος 2, της οδηγίας 76/308, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/44). Αντίθετα, στο μέτρο αυτό τα κράτη μέλη εφαρμόζουν απλώς τους υφιστάμενους κανόνες τους και σε τίτλους προερχόμενους από άλλο κράτος μέλος.

τητα, υποβάλλοντας αίτηση προς τις αρχές άλλου κράτους μέλους, να εκτελέσει τις απαιτήσεις του και πέραν των συνόρων του. Η δυνατότητα εκτελέσεως στο εξωτερικό επηρεάζει την έκταση των φορολογικών εσόδων του κράτους όπου έχει την έδρα της η αιτούσα αρχή.

77. Οι ρυθμίσεις της οδηγίας 2001/44 δεν οδηγούν συνεπώς όλες σε εναρμόνιση των εθνικών ρυθμίσεων φορολογικού δικαίου. Επιπλέον, οπωσδήποτε δεν αφορούν τον πυρήνα του φορολογικού δικαίου των κρατών μελών. Από την άλλη όμως πλευρά, έχουν —όπως προαναφέρθηκε²⁸— μόνον έμμεση σχέση με την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αντιμετωπίζοντας απλώς τα ανεπιθύμητα παρεπόμενα αποτελέσματα της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών.

79. Συγχρόνως, το κράτος προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση υποχρεούται να επεκτείνει τον κύκλο των τίτλων φορολογικού δικαίου, που είναι εκτελεστοί σύμφωνα με τις εθνικές του διατάξεις, σε τίτλους που πρέπει να εκτελεστούν βάσει αιτήσεως που υπέβαλε αρχή άλλου κράτους μέλους. Λόγω αυτής της επίδρασης που ασκεί η οδηγία στη διαμόρφωση των εθνικών φορολογικών διατάξεων, το άρθρο 95 ΕΚ δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως νομική βάση της οδηγίας, σύμφωνα με την παράγραφο 2 αυτού.

78. Συμπερασματικά, διαπιστώνεται ότι η οδηγία επηρεάζει με δύο τρόπους τις εθνικές διατάξεις φορολογικού δικαίου. Παρέχει στο αιτούν κράτος τη δυνατό-

80. Κατά συνέπεια, ορθώς το Συμβούλιο στήριξε την οδηγία 2001/44 στο άρθρο 93 ΕΚ, στο μέτρο που αφορά διατάξεις περί εμμέσων φόρων —συγκεκριμένα των φόρων επί των ασφαλιστρών— και στο άρθρο 94 ΕΚ, στο μέτρο που αφορά την είσπραξη απαιτήσεων φόρου εισοδήματος και κεφαλαίου.

28 — Βλ. ανωτέρω, σημεία 46 έως 48.

VI — Επί των δικαστικών εξόδων

81. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσα-

ντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε και το Συμβούλιο είχε υποβάλει σχετικό αίτημα, πρέπει να καταδικασθεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, που παρενέβησαν στη δίκη, φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

VII — Πρόταση

82. Σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα. Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, η Πορτογαλική Δημοκρατία, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας, καθώς και η Δημοκρατία της Ιρλανδίας φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.»