DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

11. juni 2009 *

I de forenede sager C-155/08 og C-157/08,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 21. marts 2008, indgået til Domstolen den 16. april 2008, i sagerne

X (sag C-155/08),

E.H.A. Passenheim-van Schoot (sag C-157/08**)**

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis og J. Malenovský,

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. marts 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X ved advocaten J.J. Feenstra og L.C.A. Wijsman

— E.H.A. Passenheim-van Schoot ved advocaat J. Hamer og belastingadviseurs J.A.R. van Eijsden og E.C.C.M. Kemmeren

— den nederlandske regering ved C. Wissels og M. de Grave, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 EF og 56 EF.

2 Anmodningerne er indgivet i forbindelse med to tvister mellem to fysiske personer med bopæl i Nederlandene, nemlig X (sag C-155/08) og E.H.A. Passenheim-van Schoot (sag C-157/08), og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finanser) vedrørende de efteropkrævninger, som de nederlandske skattemyndigheder foretog, efter at de havde opdaget, at sagsøgerne opbevarede opsparede midler i en anden medlemsstat og oppebar indtægter herfra, som ikke var blevet oplyst.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), bestemmer:

»Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler, i overensstemmelse med dette direktiv, alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat […]«

4 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 77/799 fastsætter:

»En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger vedrørende enkeltsager. Den kompetente myndighed i den stat, til hvilken anmodningen er rettet, er ikke forpligtet til at efterkomme denne anmodning, hvis det viser sig, at den kompetente myndighed i den stat, der har fremsat anmodningen, ikke har udtømt sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, som den efter omstændighederne kunne have udnyttet for at fremskaffe de ønskede oplysninger uden risiko for ikke at opnå det tilstræbte resultat.«

5 Artikel 3 i direktiv 77/799 bestemmer:

»Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler uden forudgående anmodning regelmæssigt de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger for så vidt angår grupper af tilfælde, som de fastsætter i overensstemmelse med den i artikel 9 omhandlede konsultationsprocedure.«

6 Artikel 8, stk. 1, i direktiv 77/799 i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen i sag C-155/08, bestemmer:

»Dette direktiv forpligter ikke til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt den stat, der skal afgive oplysningerne, i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål.«

7 Formålet med Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38) er ifølge dets artikel 1, stk. 1, at muliggøre, at indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger, som udbetales i en medlemsstat til retmæssige ejere, der er fysiske personer med skattemæssig bopæl i en anden medlemsstat, gøres til genstand for reel beskatning i overensstemmelse med den sidstnævnte medlemsstats lovgivning.

8 Afsnit II i direktiv 2003/48 med overskriften »Automatisk informationsudveksling« foreskriver, at den betalende agent skal indgive information til sit etableringslands kompetente myndighed (artikel 8), og at informationsudveksling mellem denne myndighed og den kompetente myndighed i den retmæssige ejers bopælsland skal være automatisk (artikel 9).

9 Artikel 9 bestemmer:

»1. Den kompetente myndighed i den betalende agents medlemsstat afgiver de i artikel 8 omhandlede oplysninger til den kompetente myndighed i den retmæssige ejers bopælsland.

2. Indberetningen af information skal være automatisk og finde sted mindst en gang om året inden for seks måneder efter udgangen af skatteåret for den betalende agents medlemsstat for alle rentebetalinger i det pågældende år.

3. Bestemmelserne i direktiv 77/799 […] finder anvendelse på informationsudvekslingen i medfør af dette direktiv, forudsat at der ikke er fastsat undtagelse heri. Artikel 8 i direktiv 77/799 […] finder dog ikke anvendelse på de oplysninger, der skal afgives i henhold til dette kapitel.«

10 Artikel 10, stk. 1, i direktiv 2003/48, der hører under afsnit III med overskriften »Overgangsbestemmelser«, bestemmer, at i en overgangsperiode har Kongeriget Belgien, Storhertugdømmet Luxembourg og Den Østrigske Republik ikke pligt til at anvende bestemmelserne i direktivets afsnit II.

De nederlandske bestemmelser

11 Artikel 16 i den almindelige lov om skatter og afgifter til staten (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, herefter »AWR«) bestemmer:

»1. Er der grund til at antage, at der uretmæssigt er pålignet en for lav eller ingen skat, […] kan skattemyndigheden efteropkræve den ikke-opkrævede skat […]

[…]

3. Fristen for at foretage efteropkrævning udløber efter 5 år regnet fra det tidspunkt, hvor skatteskylden opstod. […]

4. Er der blevet fastsat et for lavt skattebeløb for en del af beskatningsgrundlaget, som befinder sig eller er opstået i udlandet, udløber fristen for at foretage efteropkrævning, uanset stk. 3, første punktum, efter 12 år regnet fra det tidspunkt, hvor skatteskylden opstod.«

12 AWR's artikel 67e, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. For så vidt angår skat opkrævet på grundlag af en skatteliste udgør den omstændighed, at skatteansættelsen er fastsat til et for lavt beløb, eller at der blev opkrævet for lidt i skat som følge af den skattepligtiges forsætlige eller groft uagtsomme

adfærd, en handling, for hvilken inspecteur, samtidig med efteropkrævningen, kan pålægge en bøde på højst 100% af den ifølge stk. 2, fastsatte bødeudmåling.

2. Udmåling af bøden fastsættes i forhold til […] det efteropkrævede beløb […]«

13 Bekendtgørelse nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 af 24. maj 2002 fra statssekretæren for finanser om gensidig international bistand med henblik på opkrævning af skat (besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen) (herefter »bekendtgørelse fra statssekretæren for finanser«) indeholder retningslinjerne for gennemførelse af direktiv 77/799.

14 Bekendtgørelsens punkt 4.1 med overskriften »Betingelser for fremsættelse af en anmodning i udlandet« bestemmer:

»En anmodning om oplysninger kan vedrøre organisationer og fysiske personer, og den kan fremsættes, såfremt oplysningerne gør det muligt at foretage en korrekt ansættelse af den skyldige skat (artikel 1 i direktiv [77/799]), eller såfremt oplysningerne er nødvendige med henblik på gennemførelse af bestemmelserne i de relevante bilaterale beskatningsoverenskomster og/eller med henblik på anvendelse af den nederlandske skattelovgivning (jf. de enkelte artikler i de bilaterale beskatningsoverenskomster om anmodning om oplysninger). Anmodningerne skal vedrøre enkeltsager. Man må ikke søge i blinde. Inden der kan fremsættes en anmodning om oplysninger, skal de sædvanlige muligheder for indsamling af oplysninger være udtømt (princippet om udtømmelse).«

15 Punkt 5.2 i bekendtgørelse fra statssekretæren for finanser har overskriften »Automatisk informationsudveksling«. Punkt 5.2.1 heri med overskriften »Retligt grundlag« bestemmer:

»Automatisk informationsudveksling er udtrykkeligt nævnt i artikel 3 i direktiv [77/799] og i artikel 6 i konventionen om gensidig administrativ bistand i skattesager [undertegnet i Strasbourg den 25. januar 1988]. Det fremgår af kommentaren til modeloverenskomsten af 1977 [der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD)], at bestemmelserne om informationsudveksling bl.a. vedrører automatisk udveksling af sådanne oplysninger.

Den automatiske informationsudveksling gennemføres ved overenskomster mellem de kontraherende parter. Disse overenskomster skal vedrøre de kategorier af oplysninger, der skal udveksles, og betingelserne for samt måden, hvorpå denne informationsudveksling skal gennemføres.

Disse overenskomster gøres til genstand for separate ordninger (eller aftalememorandummer). I Nederlandene offentliggøres disse overenskomster i Staatscourant […]

Nederlandene har indgået en række særlige overenskomster vedrørende automatisk informationsudveksling. […]«

16 Den 16. oktober 1997 indgik Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland en aftale om udveksling af oplysninger i skattesager (nr. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nr. 235). Denne aftale omhandler ikke automatisk informationsudveksling eller oplysninger meddelt af egen drift for så vidt angår renter eller opsparede midler. Kongeriget Nederlandene har ikke indgået nogen overenskomst vedrørende informationsudveksling på beskatningsområdet med Storhertugdømmet Luxembourg.

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-155/08

17 Ved skrivelse af 27. oktober 2000 tilstillede det særlige belgiske skatteinspektorat af egen drift den nederlandske skatteforvaltning informationer, der indeholdt oplysninger om konti i Kredietbank Luxembourg (herefter »KB-Lux«) tilhørende personer med bopæl i Nederlandene.

18 Eftersom X på baggrund af gennemgangen af disse oplysninger blev anset for at være indehaver en sådan konto, anmodede inspecteur van de Belastingdienst (den nederlandske skattemyndighed, herefter »inspecteur«) den pågældende om yderligere oplysninger. Efter en korrespondance mellem inspecteur og X's befuldmægtigede erklærede X i skrivelse af 8. maj 2002, at han siden 1993 havde været indehaver af en bankkonto i KB-Lux. Ved skrivelse af 23. august 2002 kom X med en yderligere redegørelse og fremlagde dokumenter bl.a. vedrørende indestående på denne konto i løbet af den pågældende periode.

19 Den 12. november 2002 modtog X en efteropkrævning af formueskat for året 1998, der dels indeholdt berigtigelser af indkomstskatten og socialsikringsbidraget for årene 1993 til 2000, dels af formueskatten for årene 1994 til 2001. X blev samtidig pålagt en bøde på 50% af det efteropkrævede beløb.

20 Eftersom klagen over efteropkrævningen blev afvist, anlagde X sag ved Gerechtshof te Amsterdam (appelretten i Amsterdam), idet han bl.a. gjorde gældende, at fristen for efteropkrævning på 12 år i AWR's artikel 16, stk. 4, for den del af beskatningsgrundlaget, som befinder sig i udlandet, er i strid med fællesskabsretten.

21 Ved afgørelse af 18. januar 2006 forkastede Gerechtshof te Amsterdam søgsmålet som ubegrundet, men eftersom den fandt, at der var sket en overskridelse af en vis rimelig frist, annullerede den inspecteurs afgørelse og nedsatte det i efteropkrævningen anførte beløb.

22 X iværksatte kassationsappel af Gerechtshofs dom til Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes højesteret), som besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 49 EF og 56 EF fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat, i tilfælde, hvor (indtægter fra) udenlandske opsparede midler skjules for medlemsstatens skattemyndigheder, kan anvende en retsforskrift, der som kompensation for manglende effektive kontrolmuligheder, hvad angår udenlandske midler, fastsætter en frist for efteropkrævning på 12 år, mens der for (indtægter fra) opsparede midler, som befinder sig på det nationale område, hvor der er effektive kontrolmuligheder, gælder en frist for efteropkrævning på 5 år?

2) Gør det ved besvarelsen af spørgsmål 1 en forskel, om de opsparede midler befinder sig i en medlemsstat med bankhemmelighed?

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, er artikel 49 EF og 56 EF da heller ikke til hinder for, at en bøde for at skjule indtægter eller formue, hvoraf der efteropkræves skat, fastsættes i forhold til det for dette længere tidsrum efteropkrævede beløb?«

Sag C-157/08

23 Efter sin ægtefælles død meddelte E.H.A. Passenheim-van Schoot den 10. januar 2003 af egen drift de nederlandske skattemyndigheder alle relevante oplysninger vedrørende sine egne og sin afdøde mands opsparede midler, der blev forvaltet af en bank med hjemsted i Tyskland. Disse midler var hidtil aldrig blevet anført i deres selvangivelser vedrørende indkomstskat, sociale forsikringsbidrag og formueskat.

24 Inspecteur tillod efter anmodning fra Passenheim-van Schoot, at hun benyttede sig af den såkaldte »angreregel«, hvorfor hun ikke blev pålagt nogen bøde. Den 13. maj 2005 tilstillede inspecteur imidlertid Passenheim-van Schoot efteropkrævninger dels af indkomstskatten og de sociale sikringsbidrag for årene 1993 til 1996, dels af formueskatten for årene 1994 til 1997 samt de hermed forbundne afgørelser om renter.

25 Passenheim-van Schoot anlagde sag til prøvelse af disse efteropkrævninger ved Rechtbank te Arnhem (retten i Arnhem), idet hun bl.a. gjorde gældende, at fristen for efteropkrævning på 12 år i AWR's artikel 16, stk. 4, for den del af beskatningsgrundlaget, som befinder sig i udlandet, er i strid med fællesskabsretten.

26 Eftersom Passenheim-van Schoot ikke fik medhold i sagen, iværksatte hun kassationsappel af Rechtbank te Arnhems dom til Hoge Raad der Nederlanden, som besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål, der er helt identisk med det første spørgsmål i sag C-155/08.

27 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 26. maj 2008 er sagerne C-155/08 og C-157/08 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål i sag C-155/08 og spørgsmålet i sag C-157/08

28 Med det første og andet spørgsmål i sag C-155/08 og spørgsmålet i sag C-157/08 spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om artikel 49 EF og 56 EF skal fortolkes således, at de i en situation, hvor opsparede midler og/eller indtægter herfra skjules for skattemyndighederne, er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter fristen for efteropkrævning er 5 år, når de opsparede midler er anbragt i den pågældende medlemsstat, mens den er 12 år, når de er anbragt i en anden medlemsstat. Den spørger desuden, om det i den forbindelse gør en forskel, at der efter lovgivningen i denne anden medlemsstat gælder bankhemmelighed.

Om der foreligger en restriktion for den frie bevægelighed

29 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber udgør den i hovedsagen omhandlede lovgivning en hindring for såvel de frie kapitalbevægelser som den frie udveksling af tjenesteydelser. Den gør det nemlig mindre attraktivt for en skattepligtig, der er bosiddende i Nederlandene, at overføre opsparede midler til en anden medlemsstat og at opbevare dem dér. Det er derudover mindre tiltrækkende for en person med hjemsted uden for Nederlandene at indsamle opsparede midler fra personer hjemmehørende i denne medlemsstat, og at levere tjenesteydelser til disse.

30 Den nederlandske og belgiske regering er derimod af den opfattelse, at den omhandlede lovgivning hverken udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser eller kapitalens frie bevægelighed. AWR's artikel 16, stk. 4, finder nemlig anvendelse uafhængigt af den berørte skattepligtiges nationalitet, etableringssted eller bopæl. Bestemmelsen er heller ikke til hinder for, at den skattepligtige, der over for skattemyndighederne har indberettet de opsparede midler og indtægterne herfra, opbevarer de opsparede midler i den anden medlemsstat. Selv i tilfælde, hvor de

opsparede midler skjules for skattemyndighederne, har den forlængede frist for efteropkrævning ikke nogen afskrækkende virkning hvad angår deres opbevaring i en anden medlemsstat, eftersom myndighederne i et sådant tilfælde ikke har nogen reel mulighed for at tilvejebringe oplysninger om disse skjulte midler.

31 Den nederlandske regering har tilføjet, at hvad angår de opsparede midler, der opbevares i udlandet, i modsætning til dem, der opbevares i Nederlandene, indebærer anvendelsen af en forlænget frist for efteropkrævning ikke nogen form for forskelsbehandling, eftersom retssikkerheden i begge tilfælde først og fremmest kan og skal opnås gennem indberetning af de opsparede midler og indtægterne herfra. Den belgiske regering har gjort gældende, at AWR's artikel 16, stk. 4, ikke kan anses for diskriminatorisk, idet skattemyndighederne i Nederlandene automatisk modtager bankoplysninger om de skattepligtige, som opbevarer opsparede midler i banker med hjemsted i denne medlemsstat, hvilket gør det umuligt at skjule sådanne opsparede midler, hvorimod de skattepligtige, som har placeret deres opsparing i andre medlemsstater, kun er omfattet af en begrænset informationsudveksling.

32 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at 49 EF er til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at udveksling af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Safir, Sml. I, s. 1897, præmis 23, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 23, og af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 81).

33 Det udgør derudover restriktioner for kapitalbevægelser i artikel 56, stk. 1, EF's forstand, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere fra at optage lån eller foretage investeringer i andre medlemsstater (jf. bl.a. dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 18).

34 I den foreliggende sag fremgår det af AWR's artikel 16, stk. 3 og 4, at såfremt der ikke er foretaget nogen beskatning, eller skatten er blevet fastsat for lavt, har de nederlandske skattemyndigheder en frist på 5 år til at efteropkræve skatten for så vidt angår opsparede midler og indtægter, som findes i eller stammer fra Nederlandene, og en frist på 12 år for så vidt angår udenlandske opsparede midler eller indtægter.

35 Selv om man med den nederlandske lovgivning havde til hensigt at garantere retssikkerheden hvad angår fiskale forpligtelser for skattepligtige med bopæl i Nederlandene ved den fastsatte maksimumsfrist for skattemyndighederne til at efteropkræve skat, er det først efter 12 år, i stedet for 5 år, at retssikkerheden er garanteret for de opsparede midler og indtægter, som opbevares i en anden medlemsstat.

36 Den af den nederlandske og den belgiske regering understregede omstændighed, at de skattepligtige over for skattemyndighederne altid kan indberette de opsparede midler og indtægter, som de opbevarer i udlandet, indebærer ikke, at der ikke længere forligger forskelsbehandling, afhængigt af, hvor de opsparede midler opbevares.

37 Det er således tilstrækkeligt at bemærke, at hvad angår de opsparede midler, der opbevares i indlandet, forlænges fristen ikke i tilfælde, hvor disse skjules for skattemyndighederne, hvilket den nederlandske regering har erkendt under retsmødet. Dette gør sig ligeledes gældende i tilfælde, hvor indenlandske opsparede midler eller indtægter, som ikke er indsat på en bankkonto, eller som ikke fremgår af en sådan konto, og som dermed ikke er opfattet af oplysningspligten over for skattemyndighederne, ikke er blevet indberettet til disse. Heraf følger, at når en skattepligtig undlader at oplyse skattemyndighederne om sådanne indenlandske opsparede midler eller indtægter, er den pågældende allerede efter 5 år sikker på, at disse ikke beskattes, hvorimod den pågældende først opnår en sådan sikkerhed efter 12 år i tilfælde, hvor han undlader at oplyse skattemyndighederne om opsparede midler og indtægter, som findes i eller stammer fra en anden medlemsstat.

38 Når der samtidig med efteropkrævningen pålægges en bøde, fastsættes denne ud fra den efteropkrævede skat og følgelig i forhold til den periode, som efteropkrævningen vedrører, hvilket indebærer, at den skattepligtige ved anvendelsen af den forlængede frist for efteropkrævning i AWR's artikel 16, stk. 4, risikerer at blive pålagt en bøde, som

er beregnet i forhold til et tidsrum, der er længere end det tidsrum, som ville blive taget i betragtning i en situation, hvor beskatningsgrundlaget befinder sig i eller er opstået i Nederlandene.

39 Anvendelsen af en forlænget frist for efteropkrævning for så vidt angår opsparede midler, der opbevares uden for Nederlandene, og indtægterne heraf, på skattepligtige med bopæl i denne medlemsstat, kan derfor gøre det mindre attraktivt for disse at overføre opsparede midler til en anden medlemsstat med henblik på at benytte sig af de finansielle tjenesteydelser, som leveres dér, end at opbevare de opsparede midler i Nederlandene og benytte sig af de finansielle tjenesteydelser, der leveres dér.

40 Heraf følger, at en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion både for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser, hvilket principielt er forbudt i medfør af artikel 49 EF, henholdsvis artikel 56 EF.

Om begrundelsen for begrænsningen af den frie bevægelighed

41 Ifølge den nederlandske, belgiske og italienske regering er AWR's artikel 16, stk. 4, begrundet i hensynet til at opretholde en effektiv skattekontrol og ifølge den nederlandske regering tillige i bekæmpelsen af skattesvig.

42 Disse regeringer har for det første gjort gældende, at anvendelsen af en forlænget frist for efteropkrævning i forhold til opsparede midler, som borgere i en medlemsstat opbevarer uden for denne, og de indtægter, de har heraf, kan begrundes med denne medlemsstats skattemyndigheders manglende reelle mulighed for at indhente oplysninger om de opsparede midler og indtægter, som findes i og stammer fra en anden medlemsstat. De har i denne forbindelse henvist til, at fællesskabslovgiver i femte betragtning til direktiv 2003/48 har anerkendt, at »[d]a der ikke er sket nogen

samordning af de nationale ordninger for beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger, navnlig ikke med hensyn til behandlingen af rentebetalinger, der modtages af ikke-hjemmehørende personer, er det for øjeblikket ofte muligt for personer hjemmehørende i medlemsstaterne at unddrage sig enhver form for beskatning i deres bopælsland af rentebetalinger modtaget i en anden medlemsstat«.

43 I tilfælde, hvor det afsløres, at der opbevares opsparede midler i andre medlemsstater, sikrer en forlænget frist for efteropkrævning, at disse midler og indtægterne heraf samt de indenlandsk opsparede midler og indtægter skattemæsssigt behandles ens. Såfremt der i hovedsagerne ikke havde været nogen forlænget frist for efteropkrævning, ville det i en årrække have været umuligt at beskatte de omhandlede opsparede midler og indtægter. Anvendelsen af en forlænget frist for efteropkrævning tager derudover højde for den tid, det tager at indhente oplysninger ved hjælp af gensidig bistand.

44 For det andet må den forlængede frist for efteropkrævning anses for nødvendig med henblik på at bekæmpe skattesvig. Den nederlandske regering har i denne forbindelse gjort gældende, at AWR's artikel 16, stk. 4, kun finder anvendelse, hvis de udenlandsk opsparede midler er blevet skjult for skattemyndighederne, og såfremt myndighederne ikke har noget konkret udgangspunkt for selv at iværksætte en undersøgelse, dvs. kun i tilfælde af skattesvig eller skatteunddragelse.

45 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol (jf. bl.a. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 55) og bekæmpelsen af skattesvig (jf. bl.a. dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 81) er tvingende almene hensyn, der kan berettige begrænsninger af den frie bevægelighed, der er sikret ved EF-traktaten.

46 Hvad angår kapitalbevægelserne bestemmer artikel 58, stk. 1, litra b), desuden, artikel 56 EF ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at træffe de nødvendige

foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet.

47 For at en restriktiv foranstaltning kan anes for at være begrundet, skal den imidlertid overholde proportionalitetsprincippet, således at den er egnet til at nå det tilstræbte mål, og at den ikke er mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 28).

48 Sagsøgerne i hovedsagen har i denne forbindelse for det første gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke et egnet middel til at nå de forfulgte mål, eftersom forlængelsen af fristen for efteropkrævning ikke i sig selv giver en medlemsstats skattemyndigheder øgede kontrolmuligheder for så vidt angår det beskatningsgrundlag, som befinder sig i en anden medlemsstat. Dette er navnlig tilfældet, når den anden medlemsstat har bankhemmelighed.

49 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at selv om forlængelsen af fristen for efteropkrævning ikke i sig selv indebærer øgede undersøgelsesbeføjelse for en medlemsstats skattemyndigheder, giver den ikke desto mindre myndighederne mulighed for at indlede en undersøgelse, når de får kendskab til et beskatningsgrundlag, som befinder sig i en anden medlemsstat, og som de ikke havde kendskab til, og mulighed for at foretage efteropkrævning, når det viser sig, at der ikke er foretaget nogen beskatning, eller at skatten var sat for lavt.

50 Som det fremgår af de faktiske omstændigheder i sag C-155/08, gør det samme sig gældende, når skattemyndighederne i en medlemsstat får oplysninger om et beskatningsgrundlag, som befinder sig i en anden medlemsstat med bankhemmelighed.

51 En medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde af et beskatningsgrundlag, som befinder sig eller er opstået i en anden medlemsstat, kan desuden afskrække de skattepligtige, som besidder opsparede midler, fra at skjule disse

eller indtægterne herfra for skattemyndighederne med henblik på at undgå senere efteropkrævning eller en bøde, som i begge tilfælde vil blive fastsat i forhold til et tidsrum, der kan strække sig over 12 år.

52 Det kan derfor med rette gøres gældende, at en bestemmelse som AWR's artikel 16, stk. 4, er med til at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skattesvig.

53 Det skal imidlertid undersøges, om bestemmelsen, som sagsøgerne i hovedsagen for det andet har gjort gældende, går ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre disse mål.

54 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen tager AWR's artikel 16, stk. 4, således ikke hensyn til den mulighed, som medlemsstater ifølge artikel 1-3 i direktiv 77/799 har til at indhente alle de oplysninger fra en anden medlemsstat, som gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af skatten. De har i denne forbindelse understreget, at artikel 3 giver mulighed for automatisk udveksling af oplysninger. Den omstændighed, at en medlemsstat ikke benytter sig af adgangen til oplysningsudveksling, er dens eget valg og kan ikke komme den skattepligtige til skade.

55 Den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse er desuden uforholdsmæssig, for så vidt som der ikke hermed foretages nogen sondring med hensyn til, hvorvidt Kongeriget Nederlandene har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med den stat, hvor skatteobjekterne befinder sig, eller hvorvidt denne stat har bankhemmelighed, og heller ikke, hvorvidt der er tale om en anden medlemsstat eller et tredjeland. Sagsøgerne i hovedsagen har i denne henseende præciseret, at der under normale omstændigheder ikke kræves en supplerende frist på 7 år som omhandlet i AWR's artikel 16, stk. 4, i forbindelse med gennemførelsen af en aftale om udveksling af oplysninger. De har anført, at denne frist er mere eller mindre vilkårligt fastsat med henvisning til fristen for indledning af en straffesag i tilfælde af bedrageri, selv om fristen ifølge nederlandsk strafferet er den samme i indenlandske såvel som udenlandske situationer.

56 Ifølge de regeringer, som har afgivet indlæg, er en medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde, hvor beskattede objekter befinder i en anden medlemsstat, derimod nødvendig for at rette op på den første medlemsstats skattemyndigheders manglende effektive mulighed for at opnå oplysninger om opsparede midler, som befinder sig i den anden medlemsstat.

57 Hvad angår medlemsstaternes eventuelle anvendelse af den gensidige bistand har disse regeringer gjort gældende, at en medlemsstat kun kan fremsætte en anmodning om oplysninger i medfør af artikel 2 i direktiv 77/799 i enkeltsager, hvor denne medlemsstat allerede har et tilstrækkelig konkret udgangspunkt for at indlede en undersøgelse. Når en medlemsstat har bankhemmelighed, er direktivets artikel 8 desuden til hinder for videregivelse af oplysninger beskyttet af bankhemmeligheden. Hvad endelig angår opsparede midler findes der ingen bilateral overenskomst, hvorefter der kan ske udveksling af oplysninger, således som omhandlet i direktivets artikel 3.

58 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at i henhold til AWR's artikel 16, stk. 4, forlænges fristen for at foretage efteropkrævning fra 5 til 12 år, uanset om Kongeriget Nederlandene i et bestemt tilfælde opfylder betingelserne for at anmode om de nødvendige oplysninger fra den medlemsstat, hvori skatteobjekterne befinder sig, både i forbindelse med gensidig bistand som omhandlet i direktiv 77/799 og ved informationsudveksling som omhandlet i en bilateral overenskomst indgået med den sidstnævnte medlemsstat. Den forlængende frist for efteropkrævning finder i øvrigt ligeledes anvendelse, når en sådan anmodning om oplysninger ikke kan imødekommes på grund af denne medlemsstats bankhemmelighed.

59 Det følger af det anførte, at efter en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede svarer den yderligere frist, som indrømmes den omhandlede medlemsstats skattemyndigheder til at foretage efteropkrævning vedrørende skatteobjekter, som befinder sig i eller er opstået i en anden medlemsstat, ikke nødvendigvis til den frist, der er nødvendig for, at myndighederne, enten gennem gensidig bistand som omhandlet i direktiv 77/799 eller ved udveksling af oplysninger som omhandlet i en bilateral overenskomst, kan kontrollere visse oplysninger hos den anden medlemsstat.

60 Heraf følger imidlertid ikke, at en forlængelse af perioden, under hvilken myndighederne kan foretage en efteropkrævning i tilfælde, hvor opsparede midler eller indtægter befinder sig i eller stammer fra en anden medlemsstat, som hovedregel er uforholdsmæssig i forhold til formålet om at sikre overholdelsen af nationale skatteretlige bestemmelser.

61 Det skal i denne forbindelse understreges, at for så vidt som andet ikke følger af anvendelige fællesskabsretlige harmoniseringsbestemmelser, kan det ikke pålægges en medlemsstat at ændre sin lovgivning om skattekontrol afhængigt af den særlige situation i hver enkelt af de andre medlemsstater eller i tredjelande.

62 Med henblik på at afgøre, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol og modvirke skattesvig, skal der sondres mellem to situationer.

63 Den første situation er den, hvor goder, der er skattepligtige i en medlemsstat, og som befinder sig i en anden medlemsstat, er blevet skjult for den første medlemsstats skattemyndigheder, som ikke har nogen oplysning om, at disse goder findes, som ville berettige dem til at indlede en undersøgelse. I en sådan situation kan den første medlemsstat ikke henvende sig til de kompetente myndigheder i den anden medlemsstat med henblik på, at de meddeler denne de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse.

64 Eftersom en medlemsstats kompetente myndigheder i henhold til artikel 2 i direktiv 77/799 kun må henvende sig til en anden medlemsstats kompetente myndigheder i enkeltsager, kan skattemyndighederne i den første medlemsstat, som ikke har kendskab til, at der befinder sig skattepligtige goder i denne anden medlemsstat, kun indlede en undersøgelse, såfremt de har fået oplysninger herom, enten af den anden medlemsstat

— navnlig gennem en sådan automatisk informationsudveksling som den, der er indført ved artikel 9 i direktiv 2003/48 — af den skattepligtige selv eller af tredjemænd.

65 I modsætning til det af Passenheim-van Schoot anførte, indebærer den omstændighed, at en medlemsstat ikke kan benytte sig af muligheden for automatisk informationsudveksling i henhold til artikel 3 i direktiv 77/799 med henblik på at indhente bankoplysninger vedrørende statens skatteborgere, ikke i sig selv, at medlemsstaten berøves adgangen til over for disse skattepligtige at anvende en frist for efteropkrævning, der er forskellig, afhængigt af, om de opsparede midler befinder sig i den pågældende medlemsstat eller i en anden medlemsstat. Idet det overlades til medlemsstaterne at indføre en ordning om automatisk og regelmæssig informationsudveksling for de sagskategorier, som de skal fastsætte i medfør af konsultationsproceduren i direktivets artikel 9, giver artikel 3 blot en medlemsstat mulighed for at rette henvendelse til andre medlemsstater med henblik på at oprette en sådan ordning, hvis indførelse derefter helt afhænger af de andre medlemsstaters beslutninger.

66 Når skattepligtige goder, som befinder sig i en medlemsstat, er blevet skjult for en anden medlemsstats skattemyndigheder, og disse ikke har nogen oplysning om, at de findes, hvilket ville berettige dem til at indlede en undersøgelse, afhænger spørgsmålet om, hvorvidt sidstnævnte medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning er et forholdsmæssigt middel til at opnå formålet om at sikre overholdelsen af de skatteretlige bestemmelser, således ikke af, om fristen svarer til den tid, der er påkrævet for at indhente oplysninger fra den medlemsstat, hvori de omtalte skattepligtige goder befinder sig.

67 Eftersom anvendelsen af en ordning om informationsudveksling er udelukket i et sådant tilfælde, idet der ikke foreligger noget, der kan berettige indledningen af en undersøgelse, medfører den omstændighed, at en medlemsstats skattemyndigheder råder over en længere frist til at fastsætte skatten i forhold til skatteobjekter, som befinder sig i en anden medlemsstat, ikke, at disse myndigheder indrømmes den nødvendige tid til at indhente oplysninger fra den anden medlemsstat vedrørende det beskatningsgrundlag, som befinder sig dér. Der er udelukkende tale om fastsættelse af en længere periode, hvorunder en eventuel opdagelse af sådanne beskattede goder stadig kan give anledning til en efteropkrævning, for så vidt som den undersøgelse, der er indledt på baggrund af denne opdagelse, kan føre til en efteropkrævning før udløbet af den omhandlede periode.

68 Eftersom en medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde, hvor beskatningsgrundlaget befinder sig i en anden medlemsstat, og skattemyndighederne i den første medlemsstat ikke har rådet over nogen oplysninger herom, ikke giver disse myndigheder mulighed for at indhente oplysninger fra den anden medlemsstat, er det irrelevant, om denne medlemsstat har bankhemmelighed.

69 Hvad angår argumentet om, at fristen for efteropkrævning i AWR's artikel 16, stk. 4, blev vilkårligt fastsat til 12 år, må det konstateres, at for så vidt som fristen forlænges i tilfælde, hvor skatteobjekter skjules for skattemyndighederne, forekommer en medlemsstats beslutning om at tidsbegrænse fristen og fastsætte den i overensstemmelse med fristen for strafforfølgning for skattesvig, ikke at være uforholdsmæssig.

70 Den omstændighed, at der fastsættes en forlænget frist for efteropkrævning på 12 år i tilfælde, hvor skattepligtige goder er holdt skjult for skattemyndighederne, går således ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol og modvirke skattesvig.

71 Endelig kan der over for en medlemsstat, som anvender en forlænget frist for at foretage efteropkrævning i forhold til skatteobjekter, der befinder sig i en anden medlemsstat, og som førstnævnte medlemsstats skattemyndigheder ikke havde kendskab til, ikke argumenteres med, at i tilfælde af opdagelse af skatteobjekter, som ligeledes var holdt skjult for myndighederne, men som befinder sig i den samme medlemsstat, kan der ikke ske forlængelse af den frist på 5 år, som myndighederne har til at foretage en efteropkrævning.

72 Selv om en skattepligtig person har den samme forpligtelse til at indberette såvel indenlandske som udenlandske opsparede midler og indtægter over for skattemyndighederne, forholder det sig ikke desto mindre således, at hvad angår de opsparede midler og indtægter, som ikke er omfattet af en ordning om automatisk udveksling af oplysninger, er risikoen for, at de af en skattepligtig persons opsparede midler og indtægter, der er skjult for skattemyndighederne i vedkommendes

bopælsmedlemsstat, vil blive opdaget, mindre i tilfælde, hvor de opsparede midler og indtægter befinder sig i en anden medlemsstat, end i tilfælde af indenlandsk opsparede midler og indtægter.

73 Når en medlemsstat således fastsætter en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde af et beskatningsgrundlag, som skattemyndighederne ikke havde kendskab til, kan den ikke kritiseres for at begrænse anvendelsesområdet for denne frist til det beskatningsgrundlag, som ikke befinder sig på dens område.

74 Det andet tilfælde omhandler de situationer, hvor en medlemsstats skattemyndigheder har tilstrækkelige beviser på, at der forefindes et beskatningsgrundlag i en anden medlemsstat, til at indlede en undersøgelse. I en sådan situation kan den første medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning, der ikke specifikt tilsigter at give denne medlemsstats skattemyndigheder mulighed for at anvende ordningerne om gensidig bistand mellem medlemsstaterne, og som kun gælder, når det omhandlede beskatningsgrund befinder sig i udlandet, ikke begrundes.

75 Når en medlemsstats skattemyndigheder, således som anført af sagsøgerne i hovedsagen, har været i besiddelse af oplysninger, på grundlag af hvilke de kunne have henvendt sig til de kompetente myndigheder i andre medlemsstater — enten ved hjælp af gensidig bistand som omhandlet i direktiv 77/799 eller bistand i henhold til gensidige overenskomster — med henblik på, at sidstnævnte myndigheder kan give dem de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af skatten, kan den omstændighed alene, at det omhandlede beskatningsgrundlag befinder sig i en anden medlemsstat, ikke begrunde den generelle anvendelse af en yderligere frist for efteropkrævning, som på ingen måde tager udgangspunkt i den tid, der er nødvendig med henblik på en effektiv anvendelse af disse ordninger om gensidig bistand.

76 Det følger heraf, at artikel 49 EF og 56 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat i en situation, hvor opsparede midler og indtægterne heraf holdes skjult for denne medlemsstats skattemyndigheder, og disse ikke råder over nogen oplysninger om deres eksistens, som gør det muligt at indlede en undersøgelse, anvender en længere frist for efteropkrævning, når de opsparede midler er anbragt i en

anden medlemsstat, end når de befinder sig i den første medlemsstat. Den omstændighed, at den anden medlemsstat har bankhemmelighed, er irrelevant i denne henseende.

Om det tredje spørgsmål i sag C-155/08

77 Med det tredje spørgsmål i sag C-155/08 spørger den forelæggende ret, om artikel 49 EF og 56 EF i tilfælde af, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat i situationer, hvor de opsparede midler og indtægterne herfra befinder sig i en anden medlemsstat, anvender en frist for efteropkrævning, der er længere end den, der anvendes på de opsparede midler og indtægter i den samme medlemsstat, skal fortolkes således, at de heller ikke er til hinder for, at den bøde, som pålægges for at skjule opsparede midler og indtægter, hvoraf der efteropkræves skat, fastsættes i forhold til det efteropkrævede beløb og dermed på grundlag af et længere tidsrum.

78 I forelæggelsesafgørelsen har den forelæggende ret præciseret, at henset til skattemyndighedernes mulighed for i medfør af AWR's artikel 67e at pålægge den skattepligtige, der forsætligt eller groft uagtsomt har betalt for lidt i skat, en bøde på op til på 100% af den skyldige skat, der oprindeligt ikke blev opkrævet, er forlængelsen af fristen for at foretage efteropkrævning i situationer, hvor de opsparede midler og indtægter befinder sig i og stammer fra udlandet, afspejlet i de bøder, som eventuelt måtte blive pålagt.

79 Sagsøgeren i hovedsagen i sag C-155/08 har anført, at selv om fællesskabsretten ikke er til hinder for anvendelsen af en bestemmelse som AWR's artikel 16, stk. 4, er artikel 56 EF derimod til hinder for anvendelsen af en regel, hvorefter den bøde, der kan pålægges, som følge af en forlængelse af fristen for efteropkrævning i situationer, hvor de opsparede midler eller indtægter befinder sig i udlandet, er højere end den, der pålægges for opsparede midler og indtægter på statens eget område.

80 Den nederlandske, belgiske og italienske regering mener derimod, at den frie bevægelighed ikke er til hinder for, at den bøde, der kan pålægges, såfremt opsparede midler og indtægter uden for statens område, hvoraf der efteropkræves skat, skjules, fastsættes proportionelt i forhold til det for dette længere tidsrum efteropkrævede beløb.

81 Kommissionen har gjort gældende, at for så vidt som anvendelsen af den forlængende frist for efteropkrævning ikke er i strid med artikel 49 EF og 56 EF, gør det samme sig gældende for så vidt angår forskellen mellem de bøder, der pålægges i medfør af nederlandsk skatteret, og som er bestemt af, om de omhandlede opsparede midler eller indtægter befinder sig i denne medlemsstat eller i en anden medlemsstat.

82 Det skal i denne forbindelse først og fremmest bemærkes, at AWR's artikel 67e, stk. 1, bestemmer, at såfremt skatten er fastsat til et for lavt beløb som følge af den skattepligtiges forsætlige eller groft uagtsomme adfærd, kan der pålægges en bøde på op til 100% af den efteropkrævede skat, uanset om de aktiver, der ligger til grund for efteropkrævningen, befinder sig i Nederlandene eller i en anden medlemsstat.

83 I modsætning til det af sagsøgeren i hovedsagen i sag C-155/08 anførte, kan den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke sidestilles med de italienske og franske bestemmelser, der gav anledning til henholdsvis dom af 25. februar 1988, Drexl (sag 299/86, Sml. I, s. 1213), og af 2. august 1993, Kommissionen mod Frankrig (sag C-276/91, Sml. I, s. 4413), og som indførte sanktioner for overtrædelser af reglerne om merværdiafgift, der var strengere i forbindelse med afgift ved indførsel fra en anden medlemsstat end for afgiften ved transaktioner, der blev foretaget inden for de omhandlede medlemsstaters område.

84 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning er risikoen for, at en skattepligtig med bopæl i Nederlandene bliver pålagt en bøde, der er højere for opsparede midler og indtægter, der befinder sig i en anden medlemsstat, end for nationale midler og indtægter, således blot en følge af den omstændighed, at det tidsrum, der kan tages i

betragtning i forhold til efteropkrævningen og følgelig bødeudmålingen, efter omstændighederne kan være længere for udenlandske midler og indtægter end for nationale midler og indtægter, idet de nationale midler og indtægter ikke er omfattet af den forlængende frist for efteropkrævning i AWR's artikel 16, stk. 4.

85 Som det fremgår af denne doms præmis 63-70, er artikel 49 EF og 56 EF ikke til hinder for, at en medlemsstat i en situation, hvor opsparede midler er placeret i en anden medlemsstat, anvender en længere frist for efteropkrævning, end når de opsparede midler er placeret i den første medlemsstat, såfremt der er tale om opsparede midler og indtægter, som er blevet holdt skjult for den første medlemsstats skattemyndigheder, og disse myndigheder ikke havde nogen oplysninger om deres eksistens, som gjorde det muligt at indlede en undersøgelse.

86 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 49 EF og 56 EF skal fortolkes således, at de i en situation, hvor en medlemsstat anvender en frist for efteropkrævning, der er længere, når opsparede midler er anbragt i en anden medlemsstat, end når opsparede midler er anbragt i den første medlemsstat, og disse udenlandske midler og indtægterne heraf var blevet holdt skjult for skattemyndighederne i den første medlemsslat, som ikke havde nogen oplysninger om deres eksistens, der gjorde det muligt at indlede en undersøgelse, ikke er til hinder for, at den bøde, der pålægges for at skjule disse udenlandske midler og indtægter, fastsættes i forhold til det efteropkrævede beløb og på grundlag af dette længere tidsrum.

Sagsomkostningerne

87 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Artikel 49 EF og 56 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat i en situation, hvor opsparede midler og indtægterne heraf holdes skjult for denne medlemsstats skattemyndigheder, og disse ikke råder over nogen oplysninger om deres eksistens, som gør det muligt at indlede en undersøgelse, anvender en længere frist for efteropkrævning, når de opsparede midler er anbragt i en anden medlemsstat, end når de er anbragt i den første medlemsstat. Den omstændighed, at denne anden medlemsstat har bankhemmelighed, er irrelevant i denne henseende.

2) Artikel 49 EF og 56 EF skal fortolkes således, at de i en situation, hvor en medlemsstat anvender en frist for efteropkrævning, der er længere, når opsparede midler er anbragt i en anden medlemsstat, end når opsparede midler er anbragt i den første medlemsstat, og disse udenlandske midler og indtægterne heraf var blevet holdt skjult for skattemyndighederne i den første medlemsstat, som ikke havde nogen oplysninger om deres eksistens, som gjorde det muligt at indlede en undersøgelse, ikke er til hinder for, at den bøde, der pålægges for at skjule disse udenlandske midler og indtægter, fastsættes i forhold til det efteropkrævede beløb og på grundlag af dette længere tidsrum.

Underskrifter