ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 11ης Ιουνίου 2009 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-155/08 και C-157/08,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 21ης Μαρτίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Απριλίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

X (C-155/08),

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

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, E. Juhász, Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot
γραμματέας: R. Şereş, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 11ης Μαρτίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο X, εκπροσωπούμενος από τους J. J. Feenstra και L. C. A. Wijsman, advocaten,

— η E. H. A. Passenheim-van Schoot, εκπροσωπούμενη από τον J. Hamer, advocaat, και τους J. A. R. van Eijsden και E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τη C. Wissels και M. de Grave,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Halleux,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την I. Bruni, επικουρούμενη από τον S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 49 ΕΚ και 56 ΕΚ.

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ένδικων διαφορών μεταξύ φυσικών προσώπων, κατοίκων των Κάτω Χωρών, ήτοι του X (υπόθεση C-155/08) και της E. H. A. Passenheim-van Schoot (υπόθεση C-157/08), και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) ως προς τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσε η ολλανδική φορολογική αρχή κατόπιν της ανακαλύψεως περιουσιακών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος καθώς και εισοδημάτων πραγματοποιούμενων από τα αποσιωπηθέντα αυτά περιουσιακά στοιχεία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), ορίζει:

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

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 ορίζει:

«Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να ζητήσει από την αρμόδια αρχή ενός άλλου κράτους μέλους να της γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, για μία συγκεκριμένη περίπτωση. Η αρμόδια αρχή του κράτους, από το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες, δεν είναι υποχρεωμένη να δώσει ευνοϊκή συνέχεια στην αίτηση αυτή, αν φανεί ότι η αρμόδια αρχή του κράτους που κάνει την αίτηση δεν εξήντλησε τα συνήθη ίδια μέσα πληροφορήσεώς της, τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις για να λάβει τις αιτούμενες πληροφορίες, χωρίς να θέσει σε κίνδυνο την επίτευξη του επιδιωκομένου αποτελέσματος.»

5 Το άρθρο 3 της οδηγίας 77/799 ορίζει:

«Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, χωρίς προηγούμενη αίτηση και κατά κανονικό τρόπο, για κατηγορίες περιπτώσεων που καθορίζουν στο πλαίσιο της διαδικασίας διαβουλεύσεως που αναφέρεται στο άρθρο 9.»

6 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης στην υπόθεση C-155/08, ορίζει:

«Η παρούσα οδηγία δεν επιβάλλει την υποχρέωση της διεξαγωγής ερευνών ή της διαβιβάσεως πληροφοριών, όταν η νομοθεσία ή η διοικητική πρακτική του κράτους μέλους, το οποίο θα έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες, δεν παρέχουν στην αρμόδια αυτή αρχή τη δυνατότητα ούτε να ενεργεί τις έρευνες αυτές ούτε να συλλέγει ή να χρησιμοποιεί τις πληροφορίες αυτές, για τις ίδιες ανάγκες του εν λόγω κράτους.»

7 Η οδηγία 2003/48/ΕΚ του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις (ΕΕ L 157, σ. 38), έχει σκοπό, σύμφωνα με το άρθρο της 1, παράγραφος 1, να εξασφαλισθεί ότι το εισόδημα από τις αποταμιεύσεις υπό μορφή τόκων που καταβάλλονται εντός ενός κράτους μέλους υπέρ πραγματικών δικαιούχων που είναι φυσικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος μέλος θα μπορεί να αποτελεί αντικείμενο πραγματικής φορολογήσεως σύμφωνα με τη νομοθεσία αυτού του δεύτερου κράτους μέλους.

8 Στο κεφάλαιο ΙΙ, με τίτλο «Ανταλλαγή πληροφοριών», η οδηγία 2003/48 προβλέπει την κοινοποίηση στοιχείων από τον φορέα πληρωμής των τόκων αυτών στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους όπου είναι εγκατεστημένος (άρθρο 8) καθώς και την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της αρχής αυτής και της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου των τόκων αυτών (άρθρο 9).

9 Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 9:

«1. Η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους του φορέα πληρωμής κοινοποιεί τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 8 στην αρμόδια αρχή του κράτους μέλους κατοικίας του πραγματικού δικαιούχου.

2. Η κοινοποίηση πληροφοριών διεξάγεται αυτομάτως τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, εντός εξαμήνου μετά το τέλος του φορολογικού έτους του κράτους μέλους του φορέα πληρωμής, όσον αφορά το σύνολο των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια του συγκεκριμένου έτους.

3. Οι διατάξεις της οδηγίας [77/799] εφαρμόζονται στην ανταλλαγή πληροφοριών που προβλέπει η παρούσα οδηγία, εφόσον οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν παρεκκλίνουν. Εντούτοις, το άρθρο 8 της οδηγίας [77/799] δεν εφαρμόζεται στις πληροφορίες που παρέχονται στο πλαίσιο του παρόντος κεφαλαίου.»

10 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, της οδηγίας 2003/48, που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο ΙΙΙ της οδηγίας, με τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις», προβλέπει ότι, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου, το Βέλγιο, το Λουξεμβούργο και η Αυστρία δεν υποχρεούνται να εφαρμόσουν τις διατάξεις του κεφαλαίου ΙΙ της οδηγίας αυτής.

Η ολλανδική νομοθεσία

11 Το άρθρο 16 του φορολογικού κώδικα (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, στο εξής: AWR) ορίζει:

«1. Όταν οποιοδήποτε γεγονός συνιστά λόγο συναγωγής τεκμηρίου ότι κακώς παρελήφθη η έκδοση πράξεως επιβολής φόρου ή ότι βεβαιώθηκε υπερβολικά χαμηλό ποσό, […] ο επιθεωρητής μπορεί να εκδώσει διορθωτική βεβαίωση για τον μη εισπραχθέντα φόρο […].

[…]

3. Η εξουσία εκδόσεως διορθωτικής πράξεως φόρου παύει να υφίσταται με την παρέλευση πέντε ετών από το χρονικό σημείο γενέσεως της φορολογικής οφειλής. […]

4. Όταν έχει επιβληθεί υπερβολικά χαμηλός φόρος σε συστατικό στοιχείο του αντικειμένου οποιουδήποτε φόρου, το οποίο διατηρείται ή προέκυψε στο εξωτερικό, η εξουσία εκδόσεως διορθωτικής πράξεως φόρου, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3, πρώτη περίοδος, παύει να υφίσταται με την παρέλευση δώδεκα ετών από το χρονικό σημείο γενέσεως της φορολογικής οφειλής.»

12 Το άρθρο 67e, παράγραφοι 1 και 2, του AWR προβλέπει:

«1. Όταν, όσον αφορά φόρο εισπραττόμενο βάσει του καταλόγου φορολογουμένων, με την πράξη επιβολής φόρου καθορίστηκε υπερβολικά χαμηλός φόρος ή, κατ' άλλο τρόπο, επιβλήθηκε υπερβολικά χαμηλός φόρος, συνεπεία πράξεως εκ προθέσεως ή λόγω βαρείας αμέλειας του υποκειμένου στον φόρο, το γεγονός αυτό αποτελεί παράνομη πράξη για την οποία ο επιθεωρητής μπορεί με τη διορθωτική βεβαίωση

φόρου, σε συνάρτηση με αυτόν τον υπερβολικά χαμηλό φόρο, να επιβάλει επίσης πρόστιμο ύψους έως και 100 % της φορολογικής βάσεως του προστίμου, όπως η βάση αυτή καθορίζεται στην παράγραφο 2.

2. Η φορολογική βάση του προστίμου αποτελείται [...] από το ποσό της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου [...]».

13 Η απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών αριθ. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, περί της κανονιστικής ρυθμίσεως σχετικά με τη διεθνή αμοιβαία αρωγή σε θέματα εισπράξεως φόρων (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), της 24ης Μαΐου 2002 (στο εξής: απόφαση του Staatssecretaris van Financiën), περιλαμβάνει κατευθυντήριες γραμμές για τη θέση σε εφαρμογή της οδηγίας 77/799.

14 Σύμφωνα με το σημείο 4.1 της αποφάσεως αυτής, με τίτλο «Προϋποθέσεις υποβολής αιτήσεως στην αλλοδαπή»:

«Αίτηση παροχής πληροφοριών μπορεί να αφορά οργανισμούς και φυσικά πρόσωπα και να υποβάλλεται εφόσον οι πληροφορίες δύνανται να επιτρέπουν τον ορθό προσδιορισμό του ποσού της φορολογικής οφειλής (άρθρο 1 της οδηγίας [77/799]) ή αν οι πληροφορίες απαιτούνται για τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων των οικείων φορολογικών συμβάσεων και/ή για την εφαρμογή της ολλανδικής φορολογικής νομοθεσίας (βλ. διάφορα άρθρα σχετικά με τις αιτήσεις παροχής πληροφοριών των διμερών φορολογικών συμβάσεων). Η αίτηση πρέπει να αφορά ατομικές περιπτώσεις. Δεν μπορεί να υποβάλλεται αδιακρίτως. Προτού υποβληθεί αίτηση παροχής πληροφοριών στην αλλοδαπή, πρέπει να έχουν εξαντληθεί τα συνήθη ίδια μέσα για τη συλλογή των στοιχείων (αρχή της αναλώσεως των διαδικασιών).»

15 Το σημείο 5.2 της αποφάσεως του Staatssecretaris van Financiën έχει τίτλο «Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών». Το σημείο 5.2.1, με τίτλο «Νομική βάση», προβλέπει:

«Για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών γίνεται ρητή μνεία στο άρθρο 3 της οδηγίας [77/799] και στο άρθρο 6 της συμβάσεως περί της αμοιβαίας διοικητικής αρωγής σε φορολογικά ζητήματα [υπογραφείσας στο Στρασβούργο στις 25 Ιανουαρίου 1988]. Από τον σχολιασμό της πρότυπης συμβάσεως του [Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)], του 1977, προκύπτει ότι οι διατάξεις σχετικά με τις ανταλλαγές πληροφοριών αφορούν, μεταξύ άλλων, την αυτόματη ανταλλαγή τέτοιων πληροφοριών.

Η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών υλοποιείται μέσω συμφωνιών μεταξύ των συμβαλλομένων στη σύμβαση μερών. Οι συμφωνίες αυτές αφορούν τις κατηγορίες πληροφοριών που θα ανταλλαγούν καθώς και τους όρους υπό τους οποίους, και τον τρόπο με τον οποίο, θα διεξαχθεί η ανταλλαγή.

Οι συμφωνίες αυτές θα αποτελέσουν αντικείμενο συμφωνιών (ή υπομνημάτων συμφωνιών). Στις Κάτω Χώρες, οι συμφωνίες αυτές δημοσιεύονται στο Staatscourant […]

Οι Κάτω Χώρες συνήψαν ορισμένες ειδικές συμβάσεις περί της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών. […]»

16 Στις 16 Οκτωβρίου 1997, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συνήψαν συμφωνία περί της ανταλλαγής πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα (υπ' αριθ. AFZ97/3934 M, *Stcr.* 1997, αριθ. 235). Η συμφωνία αυτή δεν προβλέπει αυτόματη ή αυθόρμητη ανταλλαγή στοιχείων όσον αφορά τους τόκους ή τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από αποταμίευση. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν έχει συνάψει καμία σύμβαση περί ανταλλαγής πληροφοριών σε φορολογικά ζητήματα με το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-155/08

17 Με το από 27 Οκτωβρίου 2000 έγγραφο, η ειδική υπηρεσία φορολογικών ελέγχων του Βασιλείου του Βελγίου προσκόμισε με δική της πρωτοβουλία πληροφορίες στην ολλανδική φορολογική αρχή για τους χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς που είχαν ανοιγεί στην Kredietbank Luxembourg (στο εξής: KB-Lux), τράπεζα με έδρα το Λουξεμβούργο, επ' ονόματι κατοίκων των Κάτω Χωρών.

18 Εφόσον από την εξέταση των πληροφοριών αυτών προέκυψε τεκμήριο ότι ο X ήταν κάτοχος τέτοιου λογαριασμού, ο inspecteur van de Belastingdienst (επιθεωρητής της ολλανδικής φορολογικής αρχής, στο εξής: επιθεωρητής) του ζήτησε συναφώς διευκρινίσεις. Κατόπιν ανταλλαγής αλληλογραφιών μεταξύ του επιθεωρητή και του εκπροσώπου του X, ο X δήλωσε, με το από 8 Μαΐου 2002 έγγραφο, ότι ήταν κάτοχος τραπεζικού λογαριασμού στην KB-Lux από το 1993. Με το από 23 Αυγούστου 2002 έγγραφο, ο X κοινοποίησε λεπτομερέστερες πληροφορίες, μεταξύ άλλων, περί της καταστάσεως του λογαριασμού αυτού κατά την οικεία περίοδο.

19 Στις 12 Νοεμβρίου 2002, κοινοποιήθηκε στον X διορθωτική βεβαίωση φόρου περιουσίας για το φορολογικό έτος 1998, με διορθώσεις αφορώσες, αφενός, τον φόρο εισοδήματος και τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για τα φορολογικά έτη από το 1993 έως το 2000 και, αφετέρου, τον φόρο περιουσίας για τα φορολογικά έτη από το 1994 έως το 2001. Επίσης του επιβλήθηκε πρόστιμο 50 % επί των ποσών που ζητούνται με τη διορθωτική πράξη.

20 Επειδή απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση κατά της διορθωτικής αυτής πράξεως, ο X άσκησε ενώπιον του Gerechtshof te Amsterdam (εφετείου του Άμστερνταμ) προσφυγή προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι η δωδεκαετής προθεσμία για τη διορθωτική βεβαίωση φόρου του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR, όσον αφορά τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται στην αλλοδαπή, αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.

21 Με την από 18 Ιανουαρίου 2006 απόφαση, το δικαστήριο αυτό έκρινε αβάσιμη την προσφυγή, αλλά, επειδή διαπίστωσε υπέρβαση της εύλογης προθεσμίας, ακύρωσε την απόφαση του επιθεωρητή και μείωσε το ποσό της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου.

22 Ο Χ άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 49 και 56 ΕΚ την έννοια ότι δεν εμποδίζουν κράτος μέλος, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες (έσοδα από) αποταμιεύσεις στο εξωτερικό αποσιωπώνται έναντι της φορολογικής αρχής αυτού του κράτους μέλους, να εφαρμόζει νομοθετική ρύθμιση προβλέπουσα προθεσμία διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δώδεκα ετών, ως αντιστάθμιση της ελλείψεως αποτελεσματικών ελέγχων σε σχέση με ευρισκόμενα στο εξωτερικό ποσά, ενώ για (έσοδα από) αποταμιεύσεις που διατηρούνται στο εσωτερικό της χώρας, όπου υφίστανται όντως αποτελεσματικοί έλεγχοι, ισχύει προθεσμία διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου πέντε ετών;

2) Θα διέφερε η απάντηση στο πρώτο ερώτημα αν αυτά τα ποσά διατηρούνται σε κράτος μέλος που προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, κατά μείζονα λόγο απαγορεύουν τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ να καθορίζεται πρόστιμο για την αποσιώπηση του εισοδήματος ή της περιουσίας, που αποτέλεσαν το αντικείμενο διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, κατ' αναλογία προς το ποσό της διορθωτικής βεβαιώσεως που αφορά το μεγαλύτερο αυτό χρονικό διάστημα;»

Η υπόθεση C-157/08

23 Μετά τον θάνατο του συζύγου της, η E. H. A. Passenheim-van Schoot, στις 10 Ιανουαρίου 2003, με δική της πρωτοβουλία κοινοποίησε στην ολλανδική φορολογική αρχή όλες τις πληροφορίες σχετικά με περιουσιακά στοιχεία που διαχειριζόταν τράπεζα εγκατεστημένη στη Γερμανία και τα οποία ανήκαν στην ίδια και στον αποθανόντα σύζυγό της. Μέχρι τότε, ουδέποτε είχαν αναφέρει τα περιουσιακά αυτά στοιχεία στις δηλώσεις τους περί του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως, καθώς και του φόρου περιουσίας.

24 Κατόπιν αιτήσεως της E. H. A. Passenheim-van Schoot, ο επιθεωρητής της χορήγησε το ευεργέτημα του, όπως αποκαλείται, «καθεστώτος μεταμέλειας», οπότε δεν της επέβαλε κανένα πρόστιμο. Ωστόσο, στις 13 Μαΐου 2005, της κοινοποίησε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου σχετικά, αφενός, με τον φόρο εισοδήματος και τις εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως για τα φορολογικά έτη 1993 έως 1996, και, αφετέρου, με τον φόρο περιουσίας για τα φορολογικά έτη 1994 έως 1997, καθώς και συναφείς αποφάσεις που αφορούν τους τόκους επί του φόρου.

25 Η E. H. A Passenheim-van Schoot άσκησε προσφυγή κατά των διορθωτικών αυτών πράξεων ενώπιον του Rechtbank te Arnhem (δικαστηρίου του Arnhem), προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι η δωδεκαετής προθεσμία για τη διορθωτική βεβαίωση φόρου του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR, όσον αφορά τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται στην αλλοδαπή, αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.

26 Κατόπιν απορρίψεως της προσφυγής αυτής, η E. H. A. Passenheim-van Schoot άσκησε αναίρεση ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα που ταυτίζεται με το πρώτο υποβληθέν στην υπόθεση C-155/08 ερώτημα.

27 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Μαΐου 2008, οι υποθέσεις C-155/08 και C-157/08 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-155/08 και του ερωτήματος στην υπόθεση C-157/08

28 Με το πρώτο και δεύτερο ερώτημα που υποβλήθηκε στην υπόθεση C-155/08 και το υποβληθέν στην υπόθεση C-157/08 ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση αποσιωπήσεως έναντι των φορολογικών αρχών περιουσιακών στοιχείων προερχομένων από αποταμίευση και/ή εξ αυτών πραγματοποιούμενων εισοδημάτων, η προθεσμία επιβολής διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου είναι πέντε ετών όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται εντός του ιδίου κράτους μέλους, αλλά επεκτείνεται σε δώδεκα έτη όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους. Διερωτάται αν ασκεί συναφώς επιρροή το γεγονός ότι η νομοθεσία του άλλου αυτού κράτους μέλους προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο.

Επί της υπάρξεως περιορισμού στις ελευθερίες κυκλοφορίας

29 Σύμφωνα με τους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης και την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, καθιστά λιγότερο ελκυστική για φορολογούμενο κάτοικο των Κάτω Χωρών τη μεταφορά περιουσιακών στοιχείων προερχομένων από αποταμίευση προς άλλο κράτος μέλος και την εκεί διατήρησή τους. Είναι επίσης λιγότερο ελκυστική η συλλογή περιουσιακών στοιχείων από κατοίκους αυτού του κράτους μέλους και η παροχή υπηρεσιών σ' αυτούς για πρόσωπο εγκατεστημένο εκτός των Κάτω Χωρών.

30 Αντιθέτως, η Ολλανδική και η Βελγική Κυβέρνηση φρονούν ότι η ρύθμιση αυτή δεν αποτελεί περιορισμό ούτε στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών ούτε στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της ιθαγένειας και του τόπου εγκαταστάσεως ή κατοικίας του φορολογουμένου. Ούτε έναντι του φορολογουμένου που δηλώνει στο Δημόσιο τα προερχόμενα από αποταμίευση περιουσιακά του στοιχεία και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα, η διάταξη αυτή συνεπάγεται εμπόδιο στη διατήρηση των περιουσιακών αυτών στοιχείων σε άλλο κράτος μέλος. Ακόμη και στην περίπτωση

που τα περιουσιακά αυτά στοιχεία αποσιωπώνται έναντι των φορολογικών αρχών, η μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως του φόρου δεν μπορεί να έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα για τη διατήρηση των στοιχείων αυτών σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, οι εν λόγω αρχές δεν διαθέτουν πράγματι καμία άλλη δυνατότητα λήψεως πληροφοριών όσον αφορά τα περιουσιακά αυτά στοιχεία.

31 Η Ολλανδική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δεν διακρίνει από απόψεως ασφάλειας δικαίου όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται στην αλλοδαπή σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται εντός των Κάτω Χωρών, καθόσον, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η ασφάλεια δικαίου μπορεί και πρέπει να διασφαλίζεται πρωτίστως με τη δήλωση των περιουσιακών αυτών στοιχείων και των εξ αυτών πραγματοποιούμενων εισοδημάτων. Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις, υπό την έννοια ότι οι φορολογούμενοι που διατηρούν περιουσιακά στοιχεία σε τράπεζες εγκατεστημένες στις Κάτω Χώρες αποτελούν το αντικείμενο αυτόματης δηλώσεως των τραπεζικών στοιχείων τους στο Δημόσιο του κράτους μέλους αυτού, η οποία καθιστά αδύνατη την αποσιώπηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, ενώ οι φορολογούμενοι που έχουν τοποθετήσει τις αποταμιεύσεις τους σε άλλα κράτη μέλη μπορούν να αποτελέσουν το αντικείμενο ανταλλαγής περιορισμένων μόνον πληροφοριών.

32 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει την εφαρμογή οποιασδήποτε εθνικής ρυθμίσεως που έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσκολότερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικώς στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96, Safir, Συλλογή 1998, σ. I-1897, σκέψη 23· της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 23, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-318/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2007, σ. I-6957, σκέψη 81).

33 Εξάλλου, περιορισμούς στις κινήσεις των κεφαλαίων, υπό την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, συνιστούν μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος που είναι ικανά να αποθαρρύνουν τους κατοίκους του από το να συνάψουν δάνεια ή να προβούν σε επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 18).

34 Εν προκειμένω, από το άρθρο 16, παράγραφοι 3 και 4, του AWR προκύπτει ότι, όταν δεν έχει επιβληθεί φορολογία ή έχει επιβληθεί πολύ χαμηλός φόρος, οι ολλανδικές φορολογικές αρχές μπορούν να εκδώσουν διορθωτική βεβαίωση φόρου εντός προθεσμίας πέντε ετών στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων προερχομένων από τις Κάτω Χώρες και εντός δώδεκα ετών στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων ευρισκομένων στην αλλοδαπή.

35 Αν η ολλανδική νομοθεσία είχε θελήσει να παράσχει στους φορολογουμένους που κατοικούν στις Κάτω Χώρες ασφάλεια δικαίου όσον αφορά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, εξαρτώντας την εξουσία των φορολογικών αρχών προς φορολόγηση από μια μέγιστη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, η ασφάλεια αυτή δικαίου διασφαλίζεται επομένως, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος, μόνο μετά την παρέλευση δώδεκα αντί πέντε ετών.

36 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση αναλόγως της καταστάσεως των προερχομένων από αποταμίευση περιουσιακών στοιχείων δεν εξαλείφεται εκ του γεγονότος, το οποίο τόνισαν η Ολλανδική και η Βελγική Κυβέρνηση, ότι ο φορολογούμενος έχει πάντοτε τη δυνατότητα να δηλώσει στο Δημόσιο τα περιουσιακά στοιχεία που διατηρεί στην αλλοδαπή καθώς και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα.

37 Συγκεκριμένα, αρκεί να επισημανθεί ότι, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα που βρίσκονται στην ημεδαπή, όπως δέχθηκε η Ολλανδική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δεν παρατείνεται σε περίπτωση αποσιωπήσεως στοιχείων από το Δημόσιο. Το αυτό ισχύει όταν δεν έχουν δηλωθεί στο Δημόσιο περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα ευρισκόμενα στην ημεδαπή, τα οποία δεν διατηρούνται σε τραπεζικό λογαριασμό ή δεν προέρχονται από τέτοιο λογαριασμό και δεν αποτελούν, συνεπώς, το αντικείμενο παροχής πληροφοριών στο Δημόσιο. Επομένως, όταν φορολογούμενος δεν δηλώσει στο Δημόσιο τέτοιου είδους περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα ευρισκόμενα στην ημεδαπή αποκτά, μετά πέντε έτη, τη βεβαιότητα ότι παύουν να αποτελούν το αντικείμενο φορολογήσεως, ενώ στην περίπτωση που δεν δηλώσει περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος αποκτά τη βεβαιότητα αυτή μετά δώδεκα έτη.

38 Εξάλλου, όταν με τη διορθωτική βεβαίωση φόρου επιβάλλεται και πρόστιμο, το πρόστιμο αυτό υπολογίζεται αναλόγως του ποσού της διορθωτικής πράξεως και, συνεπώς, αναλόγως της χρονικής περιόδου την οποία αφορά η διορθωτική πράξη, γεγονός το οποίο σημαίνει ότι, σε περίπτωση εφαρμογής της μεγαλύτερης προθεσμίας

εκδόσεως διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR, ο φορολογούμενος εκτίθεται στον κίνδυνο να του επιβληθεί πρόστιμο υπολογιζόμενο βάσει διορθωτικής πράξεως αφορώσας μεγαλύτερη περίοδο από αυτή που μπορεί να ληφθεί υπόψη στην περίπτωση που τα φορολογούμενα στοιχεία, τα οποία αποτελούν το αντικείμενο διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, διατηρούνταν ή προέκυψαν στις Κάτω Χώρες.

39 Για τους λόγους αυτούς, η μεγαλύτερη προθεσμία για έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους των Κάτω Χωρών, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούν εκτός αυτού του κράτους μέλους και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα, δύναται να καθιστά λιγότερο ελκυστική γι' αυτούς τη μεταφορά των περιουσιακών στοιχείων σε άλλο κράτος μέλος και τις εκεί παρεχόμενες χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες απ' ό,τι η διατήρηση των περιουσιακών αυτών στοιχείων και τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες στις Κάτω Χώρες.

40 Επομένως, ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ, αντιστοίχως.

Περί της δικαιολογήσεως του περιορισμού των ελευθεριών κυκλοφορίας

41 Σύμφωνα με την Ολλανδική Κυβέρνηση, τη Βελγική και την Ιταλική Κυβέρνηση, το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων καθώς και, σύμφωνα με την Ολλανδική Κυβέρνηση, την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

42 Οι κυβερνήσεις αυτές παρατηρούν, πρώτον, ότι η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας για έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούν οι υπήκοοι ενός κράτους μέλους εκτός του κράτους αυτού και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα, εξηγείται από το ότι το Δημόσιο του οικείου κράτους μέλους δεν έχει πράγματι τη δυνατότητα να λάβει πληροφορίες όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος. Τονίζουν συναφώς ότι, με την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 2003/48, ο κοινοτικός νομοθέτης αναγνώρισε ότι, «λόγω της έλλειψης συντονισμού των εθνικών φορολογικών καθεστώτων σχετικά με τη φορολόγηση των υπό μορφή τόκων εισοδημάτων από αποταμιεύσεις ιδίως σε ό,τι αφορά τη μεταχείριση των τόκων που

εισπράττονται σε κάθε κράτος μέλος από μη κατοίκους, είναι σήμερα συνήθως δυνατόν οι κάτοικοι των κρατών μελών να διαφεύγουν από κάθε μορφή φορολογίας στο κράτος μέλος κατοικίας τους επί των τόκων που εισπράττουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος όπου κατοικούν».

43 Στο πλαίσιο αυτό, η μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου καθιστά δυνατή, σε περίπτωση ανακαλύψεως περιουσιακών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλα κράτη μέλη, την εξίσωση της φορολογήσεως των περιουσιακών αυτών στοιχείων και των εξ αυτών πραγματοποιούμενων εισοδημάτων με τα ευρισκόμενα στην ημεδαπή περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα. Έτσι, στις υποθέσεις της κύριας δίκης, ελλείψει μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, τα οικεία περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα δεν μπόρεσαν να φορολογηθούν για ορισμένα έτη. Η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας για έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου αντισταθμίζει και το χρονικό διάστημα που απαιτείται για τη συλλογή πληροφοριών μέσω της αμοιβαίας αρωγής μεταξύ κρατών μελών.

44 Δεύτερον, πρέπει να θεωρηθεί ότι η μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου είναι απαραίτητη στο πλαίσιο της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής. Συναφώς, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR εφαρμόζεται μόνον αν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία αποσιωπήθηκαν έναντι του Δημοσίου και το Δημόσιο δεν διαθέτει κανένα άλλο συγκεκριμένο στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να κινήσει έρευνα, δηλαδή εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

45 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι αποτελούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΕΚ, η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 55) καθώς και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 81).

46 Όσον αφορά την κυκλοφορία των κεφαλαίων, το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΕΚ προβλέπει ότι το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να

λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας.

47 Ωστόσο, για να δικαιολογηθεί ένα περιοριστικό μέτρο, πρέπει να τηρείται η αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι ένα τέτοιο μέτρο πρέπει να είναι κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28).

48 Στο πλαίσιο αυτό, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης παρατηρούν, πρώτον, ότι η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν είναι κατάλληλη για την επίτευξη των επιδιωκομένων σκοπών, εφόσον η παράταση της προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δεν αυξάνει καθεαυτές τις εξουσίες ελέγχου των φορολογικών αρχών κράτους μέλους ως προς τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν αυτό το κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο.

49 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, μολονότι η παράταση της προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δεν ενισχύει, καθεαυτή, τις εξουσίες ελέγχου που διαθέτουν οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους, τους επιτρέπει ωστόσο, σε περίπτωση ανακαλύψεως φορολογικών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία δεν γνώριζαν, να κινήσουν έρευνα και, εάν προκύψει ότι τα στοιχεία αυτά δεν είχαν φορολογηθεί ή είχε επιβληθεί υπερβολικά χαμηλός φόρος, να εκδώσουν διορθωτική βεβαίωση φόρου.

50 Όπως αποδείχθηκε από τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-155/08, το αυτό ισχύει όταν οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους πληροφορηθούν την ύπαρξη φορολογικών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος που προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο.

51 Εξάλλου, η εφαρμογή από ένα κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση φορολογούμενων περιουσιακών στοιχείων που διατηρούνταν ή προέκυψαν σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να αποτρέψει

τους φορολογούμενους που τα διαθέτουν να αποσιωπήσουν έναντι του Δημοσίου τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ή τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα, για να μην τους επιβληθεί μεταγενέστερα διορθωτική βεβαίωση φόρου καθώς και, ενδεχομένως, πρόστιμο, που αμφότερα καθορίζονται βάσει χρονικής περιόδου δυνάμενης να επεκταθεί μέχρι τα δώδεκα έτη.

52 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ρύθμιση όπως το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR συμβάλλει στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

53 Ωστόσο, πρέπει περαιτέρω να εκτιμηθεί αν, όπως υποστηρίζουν, δεύτερον, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης, η ρύθμιση αυτή υπερβαίνει ό,τι είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών.

54 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης, στο άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR δεν έχει ληφθεί υπόψη η δυνατότητα που διαθέτουν τα κράτη μέλη, δυνάμει των άρθρων 1 έως 3 της οδηγίας 77/799, να λαμβάνουν από άλλο κράτος μέλος κάθε πληροφορία που είναι απαραίτητη για τον ορθό προσδιορισμό των φόρων. Τονίζουν, συναφώς, τη δυνατότητα του άρθρου 3 για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών. Η μη χρησιμοποίηση των δυνατοτήτων ανταλλαγής πληροφοριών απόκειται στη βούληση του κράτους μέλους και ουδαμώς δύναται να αντιταχθεί στον φορολογούμενο.

55 Εξάλλου, η εθνική διάταξη της κύριας δίκης είναι δυσανάλογη εφόσον δεν διακρίνει αναλόγως του αν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει συνάψει συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών με το κράτος προελεύσεως των φορολογουμένων στοιχείων ή αν το κράτος αυτό προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο, ούτε καν αναλόγως του αν πρόκειται για άλλο κράτος μέλος ή για τρίτη χώρα. Συναφώς, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης διευκρινίζουν ότι η εφαρμογή συμφωνίας ανταλλαγής πληροφοριών δεν απαιτεί συνήθως πρόσθετη προθεσμία επτά ετών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR. Υποστηρίζουν ότι η προθεσμία αυτή καθορίστηκε, μάλλον αυθαίρετα, σε σχέση με την προθεσμία ασκήσεως ποινικών διώξεων στην περίπτωση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής μολονότι, στο ολλανδικό ποινικό δίκαιο, αυτή η προθεσμία ασκήσεως ποινικών διώξεων είναι ίδια επί καταστάσεων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή.

56 Αντιθέτως, σύμφωνα με τις κυβερνήσεις των κρατών μελών που κατέθεσαν παρατηρήσεις, η εφαρμογή από ένα κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου σε περίπτωση φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος απαιτείται για να αντιμετωπιστεί η έλλειψη πραγματικής δυνατότητας του Δημοσίου του πρώτου κράτους μέλους να λαμβάνει πληροφορίες για τα διατηρούμενα στο δεύτερο κράτος μέλος περιουσιακά στοιχεία.

57 Όσον αφορά, ενδεχομένως, την αμοιβαία αρωγή μεταξύ κρατών μελών, οι κυβερνήσεις αυτές παρατηρούν ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να ζητήσει την παροχή πληροφοριών βάσει του άρθρου 2 της οδηγίας 77/799 μόνο στην περίπτωση που το οικείο κράτος διαθέτει ήδη επαρκή στοιχεία για να κινήσει έρευνα. Εξάλλου, όταν το άλλο κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο, το άρθρο 8 της οδηγίας αυτής απαγορεύει την κοινοποίηση των ούτως προστατευομένων πληροφοριών. Τέλος, στον τομέα των εισοδημάτων από αποταμιεύσεις, δεν υφίσταται καμία διμερής σύμβαση που να καθιστά δυνατή την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών όπως του άρθρου 3 της οδηγίας αυτής.

58 Συναφώς, παρατηρείται ότι, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR, η προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου επεκτείνεται από πέντε σε δώδεκα έτη ανεξαρτήτως του αν, σε συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογής, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών διαθέτει μέσα για να λάβει τις απαραίτητες πληροφορίες εκ μέρους του κράτους μέλους όπου βρίσκονται τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία, είτε μέσω της αμοιβαίας αρωγής της οδηγίας 77/799 είτε με ανταλλαγή πληροφοριών πραγματοποιούμενη δυνάμει διμερούς συμβάσεως συναφθείσας με το τελευταίο αυτό κράτος μέλος. Εξάλλου, η μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου ισχύει επίσης σε περίπτωση που, λόγω του ότι το άλλο αυτό κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο, δεν μπορεί να ευδοκιμήσει η αίτηση κοινοποιήσεως τραπεζικών στοιχείων.

59 Κατά συνέπεια, στο πλαίσιο ρυθμίσεως όπως αυτή της κύριας δίκης, η πρόσθετη προθεσμία που προσφέρεται στις φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου αφορώσας φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνταν ή προέκυψαν σε άλλο κράτος μέλος δεν αντιστοιχεί οπωσδήποτε στην προθεσμία που χρειάζονται οι εν λόγω αρχές για να εξακριβώσουν ορισμένες πληροφορίες από το άλλο αυτό κράτος μέλος, δια της αμοιβαίας αρωγής της οδηγίας 77/799 ή θεσπισθέντος με διμερή σύμβαση συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών.

60 Ωστόσο, δεν προκύπτει παρ' όλ' αυτά ότι, γενικώς, η παράταση της χρονικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας οι αρχές αυτές μπορούν να εκδώσουν διορθωτική βεβαίωση φόρου σε περίπτωση περιουσιακών στοιχείων ή εισοδημάτων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος είναι δυσανάλογη σε σχέση με τον σκοπό της διασφαλίσεως της τηρήσεως των εθνικών φορολογικών διατάξεων.

61 Συναφώς, τονίζεται ότι, υπό την επιφύλαξη των ενδεχομένως εφαρμοστέων κοινοτικών διατάξεων εναρμονίσεως, δεν μπορεί να επιβληθεί σ' ένα κράτος μέλος να ρυθμίσει τη νομοθεσία του στον τομέα των φορολογικών ελέγχων αναλόγως της συγκεκριμένης καταστάσεως που ισχύει σε κάθε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα.

62 Για να εκτιμηθεί αν ρύθμιση όπως αυτή της κύριας δίκης υπερβαίνει αυτό που είναι αναγκαίο για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, πρέπει να γίνει διάκριση σε δύο καταστάσεις.

63 Η πρώτη περίπτωση αντιστοιχεί σε κατάσταση όπου τα περιουσιακά στοιχεία που φορολογούνται σ' ένα κράτος μέλος και βρίσκονται σε έτερο αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών του πρώτου κράτους μέλους και οι αρχές αυτές δεν διαθέτουν καμία πληροφορία για την ύπαρξή τους, βάσει της οποίας μπορεί να κινηθεί έρευνα. Στην περίπτωση αυτή, το πρώτο αυτό κράτος μέλος αδυνατεί να απευθυνθεί στις αρμόδιες αρχές του άλλου κράτους μέλους προκειμένου να του κοινοποιήσουν τις απαραίτητες πληροφορίες για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου.

64 Εφόσον το άρθρο 2 της οδηγίας 77/799 δίνει στις αρχές ενός κράτους μέλους τη δυνατότητα να επικοινωνήσουν με τις αρμόδιες αρχές άλλου κράτους μέλους μόνο σε συγκεκριμένη περίπτωση, οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους που δεν διαθέτουν καμία πληροφορία για την ύπαρξη των φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο άλλο αυτό κράτος μέλος δύνανται να πραγματοποιήσουν έρευνα μόνον εάν τους κοινοποιηθούν προηγουμένως πληροφορίες για την ύπαρξη των στοιχείων αυτών είτε από το άλλο κράτος μέλος μέσω, μεταξύ άλλων, συστήματος αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών όπως του θεσπισθέντος με το

άρθρο 9 της οδηγίας 2003/48 είτε από τον ίδιο τον φορολογούμενο είτε από τρίτα πρόσωπα.

65 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η E. H. A. Passenheim-van Schoot, το γεγονός και μόνον ότι, για να λάβει τα τραπεζικά στοιχεία που αφορούν τους φορολογουμένους του, ένα κράτος μέλος δεν χρησιμοποίησε τη δυνατότητα της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 3 της οδηγίας 77/799 δεν αρκεί για να του στερήσει το δικαίωμα να εφαρμόσει ως προς τους εν λόγω φορολογουμένους διαφορετική προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, αναλόγως του αν τα προερχόμενα από αποταμίευση περιουσιακά τους στοιχεία βρίσκονται στο ίδιο ή σε άλλο κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, αφήνοντας στα κράτη μέλη τη μέριμνα θεσπίσεως ενός μηχανισμού συνήθους και αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για τις κατηγορίες των περιπτώσεων που καθορίζουν στο πλαίσιο της διαδικασίας διαβουλεύσεως του άρθρου 9 της οδηγίας αυτής, το άρθρο 3 απλώς προβλέπει τη δυνατότητα ενός κράτους μέλους να επικοινωνήσει με άλλα κράτη μέλη προκειμένου να θεσπίσει έναν τέτοιο μηχανισμό, η υλοποίηση του οποίου εξαρτάται συνεπώς από την απόφαση των άλλων αυτών κρατών μελών.

66 Όταν τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε ένα κράτος μέλος αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών άλλου κράτους μέλους και οι αρχές αυτές δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα, το ζήτημα του αν η εφαρμογή εκ μέρους του τελευταίου αυτού κράτους μέλους μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου αποτελεί δυσανάλογο μέσο σε σχέση με τον σκοπό της διασφαλίσεως της τηρήσεως των φορολογικών διατάξεων δεν εξαρτάται, συνεπώς, καθόλου από το ζήτημα αν η προθεσμία αυτή αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα που απαιτείται για τη λήψη πληροφοριών από το κράτος μέλος εντός του οποίου βρίσκονται τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία.

67 Εφόσον, στην περίπτωση αυτή, ελλείψει στοιχείων βάσει των οποίων μπορεί να κινηθεί έρευνα, αποκλείεται η προσφυγή σε μηχανισμό ανταλλαγής πληροφοριών, η χορήγηση στις φορολογικές αρχές κράτους μέλους μεγαλύτερης προθεσμίας για τον προσδιορισμό του φόρου, όταν πρόκειται για φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα σε άλλο κράτος μέλος, δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι σκοπεί να δώσει στις εν λόγω αρχές τον χρόνο που απαιτείται για τη λήψη από το άλλο αυτό κράτος μέλος πληροφοριών επί των εκεί ευρισκομένων φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων, αλλά προβλέπει μόνο μεγαλύτερη χρονική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας δύναται ακόμη να εκδοθεί διορθωτική βεβαίωση φόρου, κατόπιν ενδεχόμενης ανακαλύψεως των φορολογουμένων αυτών περιουσιακών στοιχείων, καθόσον η κινηθείσα κατόπιν της ανακαλύψεως αυτής έρευνα μπορεί να καταλήξει σε διορθωτική βεβαίωση φόρου προτού παρέλθει η περίοδος αυτή.

68 Περαιτέρω, εφόσον η εφαρμογή από ένα κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος, για τα οποία οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο, δεν εξαρτάται από τη δυνατότητα των αρχών αυτών να λάβουν πληροφορίες από το άλλο κράτος μέλος, δεν ασκεί επιρροή ούτε το αν το τελευταίο αυτό κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο.

69 Όσον αφορά το επιχείρημα ότι η προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR καθορίστηκε αυθαίρετα σε δώδεκα έτη, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, καθόσον η προθεσμία αυτή παρατείνεται σε περίπτωση αποσιωπήσεως έναντι του Δημοσίου φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων, η επιλογή ενός κράτους μέλους να περιορίσει χρονικά την προθεσμία αυτή και να καθορίσει το όριό της αναλόγως της προθεσμίας που ισχύει για την άσκηση ποινικών διώξεων επί εγκλημάτων φοροδιαφυγής δεν είναι προφανώς δυσανάλογη.

70 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι ως προς τα αποσιωπηθέντα έναντι του Δημοσίου φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία εφαρμόζεται μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου δώδεκα ετών δεν υπερβαίνει ό,τι απαιτείται για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

71 Τέλος, σε ένα κράτος μέλος που εφαρμόζει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων ευρισκομένων σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία δεν γνώριζαν οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους, δεν μπορεί να αντιταχθεί ότι, σε περίπτωση ανακαλύψεως φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία επίσης αποσιωπήθηκαν από τις αρχές αυτές, αλλά βρίσκονται εντός του ιδίου κράτους μέλους, δεν παρατείνεται η περίοδος των πέντε ετών κατά τη διάρκεια της οποίας οι εν λόγω αρχές μπορούν να εκδώσουν διορθωτική βεβαίωση φόρου.

72 Συγκεκριμένα, ακόμη κι αν ένας φορολογούμενος υπέχει την ίδια υποχρέωση δηλώσεως στις φορολογικές αρχές για τα ευρισκόμενα στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα, ωστόσο, όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα που δεν αποτελούν το αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, ο κίνδυνος που διατρέχει ο φορολογούμενος να ανακαλυφθούν τα αποσιωπηθέντα έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους της διαμονής του περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα είναι αμελητέος στην περίπτωση περιουσιακών

στοιχείων και εισοδημάτων προερχομένων από άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι στην περίπτωση των περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων που βρίσκονται στην ημεδαπή.

73 Επομένως, καθόσον ένα κράτος μέλος προβλέπει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως φόρου στην περίπτωση φορολογουμένων περιουσιακών στοιχείων που δεν τα γνώριζαν οι φορολογικές αρχές, δεν μπορεί να του προσαφθεί ότι περιορίζει την εφαρμογή της προθεσμίας αυτής στα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που δεν βρίσκονται στο έδαφός του.

74 Η δεύτερη περίπτωση αντιστοιχεί σε κατάσταση όπου οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους διαθέτουν στοιχεία για τα φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος, βάσει των οποίων μπορεί να κινηθεί έρευνα. Στην περίπτωση αυτή, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η εφαρμογή από το πρώτο κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, η οποία δεν σκοπεί συγκεκριμένα να δοθεί στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους η δυνατότητα επωφελούς χρησιμοποιήσεως των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής μεταξύ κρατών μελών, η οποία ενεργοποιείται όταν τα οικεία φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους.

75 Συγκεκριμένα, όπως υποστηρίζουν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης, όταν οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους διαθέτουν στοιχεία, βάσει των οποίων μπορούν να απευθυνθούν στις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών, μέσω της αμοιβαίας αρωγής της οδηγίας 77/799 ή διμερών συμβάσεων, ώστε οι αρχές των άλλων αυτών κρατών να τους κοινοποιήσουν τις πληροφορίες που απαιτούνται για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου, το γεγονός και μόνον ότι τα οικεία φορολογούμενα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος δεν δικαιολογεί τη γενική εφαρμογή πρόσθετης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, η οποία ουδόλως αποτελεί συνάρτηση του χρονικού διαστήματος που απαιτείται για την επωφελή χρήση αυτών των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής.

76 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος, όταν τα προερχόμενα από αποταμίευση περιουσιακά στοιχεία και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών αυτού του κράτους μέλους και οι αρχές αυτές δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο για την ύπαρξή τους, βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα, να εφαρμόζει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση

διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όταν βρίσκονται στο πρώτο κράτος μέλος. Το γεγονός ότι το άλλο αυτό κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

Επί του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-155/08

77 Με το τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-155/08, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, στην περίπτωση που τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος να εφαρμόζει, για τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα, μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου από την προθεσμία που εφαρμόζει για τα προερχόμενα από το ίδιο αυτό κράτος μέλος περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα, αν τα άρθρα αυτά πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν το πρόστιμο που επιβάλλεται λόγω της αποσιωπήσεως των περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων που αποτελούν το αντικείμενο της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου να καθορίζεται αναλόγως του ποσού της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου και, συνεπώς, βάσει μεγαλύτερης περιόδου.

78 Με την απόφαση παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας που δίνει στο Δημόσιο το άρθρο 67e του AWR να επιβάλλει στον φορολογούμενο, ο οποίος εκ προθέσεως ή εκ βαρείας αμέλειας κατέβαλε υπερβολικά χαμηλό ποσό φόρου, πρόστιμο ύψους μέχρι το 100 % του ποσού του αρχικώς μη εισπραχθέντος φόρου, η παράταση της προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση των προερχομένων από την αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή εισοδημάτων αντανακλάται στο ποσό των προστίμων που μπορούν να επιβληθούν.

79 Σύμφωνα με τον αναιρεσείοντα της κύριας δίκης στην υπόθεση C-155/08, μολονότι το κοινοτικό δίκαιο δεν απαγορεύει την εφαρμογή ρυθμίσεως όπως το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR, το άρθρο 56 ΕΚ απαγορεύει, αντιθέτως, την εφαρμογή κανόνα σύμφωνα με τον οποίο, λόγω της παρατάσεως της προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων ή εισοδημάτων που προέρχονται από την αλλοδαπή, το δυνάμενο να επιβληθεί πρόστιμο στην περίπτωση αυτή είναι υψηλότερο από αυτό που μπορεί να επιβληθεί στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων που βρίσκονται επί εθνικού εδάφους.

80 Αντιθέτως, η Ολλανδική, η Βελγική και η Ιταλική Κυβέρνηση φρονούν ότι οι ελευθερίες κυκλοφορίας δεν απαγορεύουν να καθορίζεται το δυνάμενο να επιβληθεί πρόστιμο σε περίπτωση αποσιωπήσεως περιουσιακών στοιχείων ή εισοδημάτων που δεν βρίσκονται στην ημεδαπή και αποτελούν αντικείμενο διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου κατ' αναλογία του ποσού της διορθωτικής πράξεως και της μεγαλύτερης αυτής περιόδου.

81 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι, καθόσον η εφαρμογή της εν λόγω μεγαλύτερης προθεσμίας για τη διορθωτική βεβαίωση φόρου δεν αντίκειται στα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ, το αυτό ισχύει για τη διαφορά των προστίμων που επιβάλλονται δυνάμει της ολλανδικής φορολογικής νομοθεσίας αναλόγως του αν τα οικεία περιουσιακά στοιχεία ή εισοδήματα βρίσκονται εντός αυτού ή του άλλου κράτους μέλους.

82 Συναφώς, επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι το άρθρο 67e, παράγραφος 1, του AWR προβλέπει ότι, όταν καθορίζεται υπερβολικά χαμηλή φορολογία εκ προθέσεως ή εκ βαρείας αμέλειας του φορολογούμενου, μπορεί να επιβληθεί πρόστιμο μέχρι 100 % του ποσού της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, ανεξαρτήτως του αν τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν το αντικείμενο της διορθωτικής πράξεως βρίσκονται στις Κάτω Χώρες ή σε άλλα κράτη μέλη.

83 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει ο αναιρεσείων της κύριας δίκης στην υπόθεση C-155/08, η εθνική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν είναι συνεπώς συγκρίσιμη με την ιταλική και τη γαλλική επίμαχη ρύθμιση, αντιστοίχως, στις υποθέσεις που οδήγησαν στις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1988, 299/86, Drexl (Συλλογή 1988, σ. 1213), και της 2ας Αυγούστου 1993, C-276/91, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-4413), οι οποίες προέβλεπαν καθεστώς επιβολής κυρώσεων για τις παραβάσεις σε θέματα φόρου επί της προστιθεμένης αξίας που ήταν αυστηρότερο όσον αφορά τον οφειλόμενο φόρο εισαγωγής από άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όσον αφορά τον φόρο σχετικά με συναλλαγές πραγματοποιηθείσες εντός των οικείων κρατών μελών.

84 Συγκεκριμένα, στην περίπτωση της ρυθμίσεως της κύριας δίκης, ο κίνδυνος να επιβληθεί σε φορολογούμενο κάτοικο των Κάτω Χωρών υψηλότερο πρόστιμο σε σχέση με τα ευρισκόμενα σε άλλο κράτος μέλος περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα απ' ό,τι όταν πρόκειται για ευρισκόμενα στην ημεδαπή περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα, είναι απλώς συνέπεια του ότι η περίοδος που μπορεί να ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου και, συνεπώς, για τη

βάση του προστίμου δύναται να είναι μεγαλύτερη στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων ευρισκομένων στην αλλοδαπή απ' ό,τι των ευρισκομένων στην ημεδαπή, καθόσον η μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR δεν αφορά τα ευρισκόμενα στην ημεδαπή περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα.

85 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 60 έως 73 της παρούσας αποφάσεως, τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ δεν απαγορεύουν την πρόβλεψη από ένα κράτος μέλος μεγαλύτερης περιόδου για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όταν βρίσκονται εντός του πρώτου κράτους μέλους, όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα που αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους αυτού και ως προς τα οποία οι αρχές αυτές δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα.

86 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν, όταν ένα κράτος μέλος προβλέπει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όταν βρίσκονται στο πρώτο κράτος μέλους, και τα περιουσιακά αυτά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή καθώς και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών του πρώτου κράτους μέλους, οι οποίες δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο για την ύπαρξή τους βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα, το πρόστιμο που επιβάλλεται λόγω της αποσιωπήσεως των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών αυτών στοιχείων και εισοδημάτων να καθορίζεται αναλόγως του ποσού της διορθωτικής πράξεως και της μεγαλύτερης αυτής περιόδου.

Επί των δικαστικών εξόδων

87 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν σε κράτος μέλος, όταν τα προερχόμενα από αποταμίευση περιουσιακά στοιχεία και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών αυτού του κράτους μέλους και οι αρχές αυτές δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο για την ύπαρξή τους, βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα, να προβλέπει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου όταν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όταν βρίσκονται στο πρώτο κράτος μέλος. Το γεγονός ότι το άλλο αυτό κράτος μέλος προβλέπει το τραπεζικό απόρρητο δεν ασκεί συναφώς επιρροή.

2) Τα άρθρα 49 ΕΚ και 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν απαγορεύουν, όταν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει μεγαλύτερη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι όταν βρίσκονται στο πρώτο κράτος μέλους, και τα περιουσιακά αυτά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή καθώς και τα εξ αυτών πραγματοποιούμενα εισοδήματα αποσιωπήθηκαν έναντι των φορολογικών αρχών του πρώτου κράτους μέλους, οι οποίες δεν διαθέτουν κανένα στοιχείο για την ύπαρξή τους βάσει του οποίου μπορεί να κινηθεί έρευνα, το πρόστιμο που επιβάλλεται λόγω της αποσιωπήσεως των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών αυτών στοιχείων και εισοδημάτων να καθορίζεται αναλόγως του ποσού της διορθωτικής πράξεως και της μεγαλύτερης αυτής περιόδου.

(υπογραφές)