YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

11 päivänä kesäkuuta 2009 *

Yhdistetyissä asioissa C-155/08 ja C-157/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 21.3.2008 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 16.4.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

X (C-155/08) ja

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

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.3.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– X, edustajinaan advocaat J. J. Feenstra ja advocaat L. C. A. Wijsman,

– Passenheim-van Schoot, edustajinaan advocaat J. Hamer, belastingadviseur J. A. R. van Eijsden ja belastingadviseur E. C. C. M. Kemmeren,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Grave,

– Belgian hallitus, asiamiehenään J.-C. Halleux,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. Bruni, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat EY 49 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat Alankomaissa asuvat luonnolliset henkilöt eli X (asia C-155/08) ja E. H. A. Passenheim-van Schoot (asia C-157/08) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joissa on kyse jälkiverotuspäätöksistä, jotka Alankomaiden verohallinto teki sen jälkeen, kun oli paljastunut, että jossain toisessa jäsenvaltiossa olevia varoja ja niiden perusteella saatuja tuloja oli salattu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799), 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista.”

5 Direktiivin 77/799 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tietoja ilman ennalta esitettävää pyyntöä ja säännöllisesti tapauksissa, jotka niiden on vahvistettava 9 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä noudattaen.”

6 Direktiivin 77/799 8 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan asian C-155/08 pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ei velvoiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.”

7 Säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38) tavoitteena on kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan mahdollistaa jäsenvaltiossa tosiasiallisille edunsaajille, jotka ovat verotuksellisesti toisessa jäsenvaltiossa asuvia luonnollisia henkilöitä, maksettujen säästöistä kertyneiden korkotulojen tosiasiallinen verotus viimeksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti.

8 Direktiivin 2003/48 II luvun, jonka otsikkona on ”Tietojenvaihto”, mukaan maksuasiamiehen on ilmoitettava nämä korot sijoittautumisjäsenvaltionsa toimivaltaiselle viranomaiselle (8 artikla) ja kyseisen viranomaisen ja kyseisten korkojen tosiasiallisen edunsaajan asuinpaikan jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava automaattisesti tietoja (9 artikla).

9 Kyseisessä 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Maksuasiamiehen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on ilmoitettava 8 artiklassa tarkoitetut tiedot tosiasiallisen edunsaajan asuinpaikan jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle.

2. Tietojenvaihdon on tapahduttava automaattisesti ja vähintään kerran vuodessa, kuuden kuukauden kuluessa maksuasiamiehen jäsenvaltion verovuoden päättymisestä, kaikista vuoden aikana maksetuista koroista.

3. Direktiivin [77/799] säännöksiä sovelletaan tässä direktiivissä säädettyyn tietojenvaihtoon, mikäli ne eivät poikkea tämän direktiivin säännöksistä. Direktiivin [77/799] 8 artiklaa ei kuitenkaan sovelleta tämän luvun mukaisesti annettaviin tietoihin.”

10 Direktiivin 2003/48 III luvussa, jonka otsikko on ”Siirtymäsäännökset”, olevan 10 artiklan 1 kohdassa säädetään, että siirtymäkautena Belgian kuningaskunnan, Luxemburgin suurherttuakunnan ja Itävallan tasavallan ei tarvitse soveltaa kyseisen direktiivin II luvun säännöksiä.

Alankomaiden lainsäädäntö

11 Valtionverotuksesta annetun yleisen lain (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, jäljempänä AWR-laki) 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos on perusteita olettaa, että vero on perusteettomasti jäänyt määräämättä tai että veroksi on vahvistettu liian pieni summa – – tarkastaja voi jälkikäteen vaatia liian vähän kannettua veroa – –

– –

3. Oikeus tehdä jälkiverotuspäätös vanhenee viiden vuoden kuluttua siitä ajankohdasta, jona verovelka syntyi – –

4. Jos veroa on kannettu liian vähän tietyn verolajin kohteena olevasta erästä, jota pidetään tai joka muodostuu ulkomailla, oikeus kantaa vero jälkikäteen vanhenee 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetystä poiketen 12 vuoden kuluttua siitä ajankohdasta, jona verovelka syntyi.”

12 AWR-lain 67 e §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos verotuspäätöksen perusteella kannetun veron osalta verovelvollisen tahallisen toiminnan tai törkeän tuottamuksen seurauksena veroksi on vahvistettu liian pieni määrä tai veroa on muuten kannettu liian vähän, tämä muodostaa rikkomuksen, jonka

perusteella tarkastaja voi määrätä verovelvolliselle samanaikaisesti jälkiverotuspäätöksen tekemisen kanssa sakon, jonka suuruus on enintään 100 prosenttia toisessa momentissa kuvaillusta sakon laskentapohjasta.

2. Sakon laskentapohja koostuu – – jälkiverotuspäätöksessä kannetusta määrästä – –”

13 Verojen kantamisen alalla annettavan kansainvälisen keskinäisen avun järjestämisestä 24.5.2002 tehty valtiovarainministeriön valtiosihteerin päätös nro CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 (besluit van de Staatssecretaris van Financiën nro CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, jäljempänä valtiovarainministeriön valtiosihteerin päätös) sisältää direktiivin 77/799 täytäntöönpanoa koskevia ohjeita.

14 Kyseisen päätöksen 4 kohdan 1 alakohdassa, jonka otsikkona on ”Ulkomaille esitettävän pyynnön edellytykset”, todetaan seuraavaa:

”Tietojensaantipyyntö voi koskea yhteisöjä ja luonnollisia henkilöitä, ja se esitetään, jos kyseiset tiedot voivat mahdollistaa verovelan asianmukaisen määräämisen (direktiivin [77/799] 1 artikla) tai jos tiedot ovat tarpeen asianomaisten kahdenvälisten verosopimusten määräysten panemiseksi täytäntöön ja/tai Alankomaiden verolainsäädännön soveltamiseksi (ks. kahdenvälisten verosopimusten tietojensaantipyyntöä koskevat eri artiklat). Pyyntöjen on koskettava yksilöityjä tapauksia. Kyse ei voi olla ilmiöstä nimeltä fishing expedition. Ennen kuin ulkomaille esitetään tietojensaantipyyntö, on hyödynnettävä omat tavalliset tietojensaantikeinot (omien tietojensaantikeinojen täysimääräistä hyödyntämistä koskeva periaate).”

15 Valtiovarainministeriön valtiosihteerin päätöksen 5 kohdan 2 alakohdan otsikkona on ”Tietojen automaattinen vaihtaminen”. Kyseisen alakohdan 1 alakohdassa, jonka otsikkona on ”Oikeudellinen perusta”, todetaan seuraavaa:

”Tietojen automaattisesta vaihtamisesta säädetään nimenomaisesti [direktiivin 77/799] 3 artiklassa ja veroasioissa annettavaa keskinäistä virka-apua koskevan [Strasbourgissa 25.1.1988 tehdyn] yleissopimuksen 6 artiklassa. [Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) vuoden 1977 mallisopimusta] koskevista huomautuksista ilmenee, että siinä oleva tietojen vaihtamista koskeva artikla koskee myös tietojen automaattista vaihtamista.

Tietojen automaattinen vaihtaminen toteutetaan edellä mainitun yleissopimuksen sopimuspuolien välisillä välipuheilla. Nämä välipuheet koskevat niiden tietojen ryhmiä, joita on tarkoitus vaihtaa, sekä tietojenvaihdon suorittamisen edellytyksiä ja tapaa.

Tällaiset välipuheet sisällytetään sopimuksiin (tai yhteisymmärryspöytäkirjoihin). Nämä sopimukset julkaistaan Alankomaissa Staatscourantissa [virallisessa lehdessä]. – –

Alankomaat on tehnyt joukon erityisiä sopimuksia automaattisesta tietojenvaihdosta. – –”

16 Alankomaiden kuningaskunta ja Saksan liittotasavalta tekivät 16.10.1997 sopimuksen tietojenvaihdosta veroasioissa (nro AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nro 235). Sopimuksessa ei määrätä automaattisesta tai oma-aloitteisesta tietojenvaihdosta siltä osin kuin kyse on koroista tai säästötalletuksista. Alankomaiden kuningaskunta ei ole tehnyt mitään sopimusta tietojenvaihdosta veroasioissa Luxemburgin suurherttuakunnan kanssa.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-155/08

17 Belgian kuningaskunnan erikoisverotarkastusyksikkö toimitti 27.10.2000 päivätyssä kirjeessä oma-aloitteisesti Alankomaiden verohallinnolle tietoja tileistä, joita on avattu Alankomaissa asuvien henkilöiden nimissä Kreditbank Luxembourgissa eli pankissa, jonka kotipaikka on Luxemburgissa (jäljempänä KB-Lux).

18 Koska näiden tietojen tarkastelun perusteella päädyttiin siihen olettamaan, että X oli erään tällaisen tilin haltija, Alankomaiden verohallinnon tarkastaja (inspecteur van de Belastingdienst, jäljempänä tarkastaja) pyysi häneltä lisätietoja tältä osin. Tarkastajan ja X:n neuvonantajan välisen kirjeenvaihdon jälkeen X ilmoitti 8.5.2002 päivätyssä kirjeessä, että hänellä on ollut pankkitili KB-Luxissa vuodesta 1993 lähtien. X ilmoitti 23.8.2002 päivätyssä kirjeessä tarkempia tietoja erityisesti kyseisen tilin tilanteesta asianomaisena ajanjaksona.

19 X:lle annettiin 12.11.2002 tiedoksi varallisuusveroa koskeva jälkiverotuspäätös verovuoden 1998 osalta, ja tämä päätös sisälsi oikaisuja, jotka koskivat yhtäältä tuloveroa ja sosiaalivakuutusjärjestelmän maksuja verovuosilta 1993–2000 ja toisaalta varallisuusveroa verovuosilta 1994–2001. X:lle myös määrättiin sakko, jonka suuruus oli 50 prosenttia jälkiverotuspäätöksessä vaadituista määristä.

20 Koska tästä jälkiverotuspäätöksestä esitetty oikaisuvaatimus hylättiin, X valitti Gerechtshof te Amsterdamiin (Amsterdamin muutoksenhakutuomioistuin) ja väitti muun muassa, että AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädetty 12 vuoden pituinen jälkiverotusaika ulkomailla pidettyjen tai syntyneiden veronalaisten erien osalta on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

21 Kyseinen tuomioistuin totesi 18.1.2006 antamassaan tuomiossa valituksen perusteettomaksi, mutta koska kyseinen tuomioistuin totesi kohtuullisen ajan ylittyneen, se kumosi tarkastajan päätöksen ja pienensi jälkiveron määrää.

22 X teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden korkein oikeus), joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne eivät estä sitä, että jäsenvaltio sellaisissa tapauksissa, joissa ulkomailla olevia säästötalletuksia (niiden perusteella saatuja tuloja) on salattu kyseisen jäsenvaltion verohallinnolta, soveltaa lainsäädäntöä, johon sisältyy ulkomailla olevien varojen tehokkaiden valvontamahdollisuuksien puuttumisen korvaamiseksi jälkiverotusta koskeva 12 vuoden määräaika, vaikka kotimaassa pidettyihin säästötalletuksiin (niiden perusteella saatuihin tuloihin), joita voidaan valvoa tehokkaasti, sovelletaan jälkiverotusta koskevaa viiden vuoden määräaikaa?

2) Vaikuttaako kysymykseen 1 annettavaan vastaukseen se, että varoja pidetään jäsenvaltiossa, jossa on voimassa pankkisalaisuus?

3) Jos kysymykseen 1 vastataan myöntävästi, eivätkö EY 49 ja EY 56 artikla estä myöskään sitä, että tulojen tai varallisuuden, joita jälkiverotetaan, salaamisesta määrättävän sakon suuruus määritellään suhteessa pitemmältä ajanjaksolta jälkikäteen kannettavaan määrään?”

Asia C-157/08

23 Puolisonsa kuoleman jälkeen E. H. A. Passenheim-van Schoot ilmoitti 10.1.2003 omasta aloitteestaan Alankomaiden verohallinnolle kaikki tiedot, jotka koskivat Saksaan sijoittautuneessa pankissa hallinnoitavia varoja, jotka kuuluivat hänelle ja hänen edesmenneelle miehelleen. Näitä varoja ei tuohon mennessä ollut koskaan mainittu heidän tuloveroja, sosiaalivakuutusmaksuja ja varallisuusveroja koskevissa veroilmoituksissaan.

24 Passenheim-van Schootin pyynnöstä tarkastaja sovelsi häneen niin sanottua katumusjärjestelyä, joten tarkastaja ei määrännyt hänelle sakkoa. Tarkastaja kuitenkin antoi hänelle 13.5.2005 tiedoksi jälkiverotuspäätöksiä, jotka koskivat yhtäältä tuloveroa ja sosiaalivakuutusjärjestelmän vakuutusmaksuja verovuosilta 1993–1996 ja toisaalta varallisuusveroa verovuosilta 1994–1997, sekä näihin liittyvät korkoja koskevat päätökset.

25 Passenheim-van Schoot valitti näistä jälkiverotuspäätöksistä Rechtbank te Arnhemiin (Arnhemin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) ja väitti muun muassa, että AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädetty 12 vuoden pituinen jälkiverotusaika ulkomailla pidettyjen veronalaisten erien osalta on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

26 Kyseisen valituksen tultua hylätyksi Passenheim-van Schoot teki kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle yhden ennakkoratkaisukysymyksen, joka on täysin samanlainen kuin ensimmäinen asiassa C-155/08 esitetty kysymys.

27 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 26.5.2008 antamalla määräyksellä asiat C-155/08 ja C-157/08 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asian C-155/08 ensimmäinen ja toinen kysymys ja asian C-157/08 ainoa kysymys

28 Asian C-155/08 ensimmäisellä ja toisella kysymyksellä ja asian C-157/08 ainoalla kysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko EY 49 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan silloin, kun säästötalletuksia ja/tai niiden perusteella saatuja tuloja on salattu veroviranomaisilta, jälkiverotusta koskeva määräaika on 5 vuotta, kun talletuksia pidetään tässä samassa jäsenvaltiossa, mutta 12 vuotta, kun niitä pidetään jossain toisessa jäsenvaltiossa. Kansallinen tuomioistuin pohtii, mikä vaikutus tältä osin voi olla sillä seikalla, että tämän toisen jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään pankkisalaisuudesta.

Se, onko liikkumisvapauksia rajoitettu

29 Pääasioiden valittajien ja Euroopan yhteisöjen komission mukaan pääasioissa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä rajoitetaan sekä pääomien vapaata liikkuvuutta että palvelujen tarjoamisen vapautta. Tällaisella lainsäädännöllä nimittäin tehdään valittajien ja komission mukaan Alankomaissa asuvalle verovelvolliselle vähemmän houkuttelevaksi siirtää säästötalletuksia johonkin toiseen jäsenvaltioon ja pitää niitä siellä. Lisäksi muualle kuin Alankomaihin sijoittautuneen henkilön kannalta on vähemmän houkuttelevaa kerätä kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilta henkilöiltä varoja ja suorittaa palveluja siellä asuville.

30 Alankomaiden ja Belgian hallitukset sen sijaan katsovat, että tällä lainsäädännöllä ei rajoiteta palvelujen tarjoamisen vapautta eikä pääomien vapaata liikkuvuutta. AWR-lain 16 §:n 4 momenttia nimittäin sovelletaan niiden mukaan verovelvollisen kansalaisuudesta, kotipaikasta tai asuinpaikasta riippumatta. Tämä säännös ei niiden mukaan myöskään estä verovelvollista, joka ilmoittaa verohallinnolle säästötalletuksensa ja niiden perusteella saamansa tulot, pitämästä näitä varoja edelleen jossain toisessa jäsenvaltiossa. Myös tapauksessa, jossa nämä varat on salattu veroviranomai-

silta, pidennetyn jälkiverotusajan soveltamisella ei voi olla mitään ehkäisevää vaikutusta siltä osin kuin kyse on näiden varojen pitämisestä edelleen jossain toisessa jäsenvaltiossa, sillä tällaisessa tapauksessa kyseisillä viranomaisilla ei ole mitään todellista mahdollisuutta saada tietoja näistä varoista.

31 Alankomaiden hallitus lisää, että pidennetyn jälkiverotusajan soveltaminen ei johda ulkomailla olevien säästötalletusten syrjintään suhteessa Alankomaissa oleviin säästötalletuksiin oikeusvarmuuden osalta siltä osin kuin näissä molemmissa tapauksessa oikeusvarmuus voitaisiin ja pitäisi saavuttaa ennen kaikkea ilmoittamalla kyseiset varat ja niiden perusteella saadut tulot. Belgian hallitus puolestaan esittää, että AWR-lain 16 §:n 4 momenttia ei voida pitää syrjivänä, koska verovelvollisten, joilla on varoja Alankomaihin sijoittautuneissa pankeissa, pankkitiedot ilmoitetaan automaattisesti tämän jäsenvaltion verohallinnolle, mikä tekee mahdottomaksi näiden varojen kaikenlaisen salaamisen, kun taas sellaisten verovelvollisten osalta, joiden säästötalletukset ovat muissa jäsenvaltioissa, voidaan vaihtaa tietoja vain rajoitetusti.

32 Tältä osin on palautettava mieliin, että EY 49 artiklassa kielletään sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään yhden jäsenvaltion sisällä (ks. erityisesti asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998, Kok., s. I-1897, 23 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok., s. I-2229, 23 kohta ja asia C-318/05, komissio v. Saksa, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6957, 81 kohta).

33 Lisäksi on todettava, että EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomaliikkeiden rajoituksia ovat muun muassa jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joiden vuoksi sen alueella asuvat henkilöt voivat olla vähemmän halukkaita ottamaan lainaa tai tekemään sijoituksia toisissa jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok., s. I-7587, 18 kohta).

34 Nyt esillä olevissa tapauksissa AWR-lain 16 §:n 3 ja 4 momentista ilmenee, että kun verotusta ei ole suoritettu tai veroa on kannettu liian vähän, Alankomaiden veroviranomaiset voivat suorittaa jälkiverotuksen viiden vuoden ajan, kun kyse on Alankomaissa olevista varoista ja Alankomaista saatavista tuloista, ja 12 vuoden ajan, kun kyse on ulkomaisista varoista tai tuloista.

35 Vaikka Alankomaiden lainsäädännössä, jossa veroviranomaisten oikeudelle suorittaa jälkiverotus on asetettu tietty enimmäisaika, on näin ollen haluttu taata Alankomaissa asuville verovelvollisille oikeusvarmuus heidän verovelvoitteidensa osalta, tämä oikeusvarmuus saavutetaan jossain toisessa jäsenvaltiossa olevien varojen ja jostain toisesta jäsenvaltiosta saatavien tulojen osalta vasta 12 vuoden jälkeen sen sijaan että se saavutettaisiin viiden vuoden jälkeen.

36 Tällainen erilainen kohtelu säästötalletusten sijainnin perusteella ei poistu sen Alankomaiden ja Belgian hallitusten korostaman seikan johdosta, että verovelvollinen voi aina ilmoittaa verohallinnolle ulkomailla olevat varansa samoin kuin niiden perusteella saamansa tulot.

37 Riittää nimittäin, kun todetaan, että siltä osin kuin kyse on kotimaisista varoista tai tuloista, Alankomaiden hallituksen istunnossa myöntämän mukaan on niin, että jälkiverotuksen määräaikaa ei pidennetä siinä tapauksessa, että kyseiset varat ja tulot on salattu verohallinnolta. Näin on silloin, kun kotimaisia varoja tai tuloja, joita ei pidetä pankkitilillä tai joita ei saada tällaisen tilin perusteella ja joita velvollisuus ilmoittaa verohallinnolle ei näin ollen koske, ei ole ilmoitettu verohallinnolle. Tästä seuraa, että kun verovelvollinen ei ilmoita verohallinnolle tällaisia kotimaisia varoja tai tuloja, hän saa jo viiden vuoden kuluttua varmuuden siitä, että niitä ei enää veroteta, kun taas siinä tapauksessa, että jossain toisessa jäsenvaltiossa olevia varoja tai jostain toisesta jäsenvaltiosta saatavia tuloja ei ilmoiteta, tällainen varmuus saadaan vasta 12 vuoden jälkeen.

38 Lisäksi silloin, kun jälkiverotukseen liittyy sakko, sakko lasketaan jälkiverotuksessa kannetun määrän perusteella ja näin ollen jälkiverotuksessa kyseeseen tulevan ajanjakson perusteella, mikä merkitsee, että sovellettaessa AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädettyä pidennettyä jälkiverotusaikaa verovelvolliselle voidaan määrätä sakko, joka lasketaan sellaisen jälkiverotuksen perusteella, joka kohdistuu pidempään

ajanjaksoon kuin se ajanjakso, joka voidaan ottaa huomioon tilanteessa, jossa veronalaisia eriä, joista jälkiveroa kannetaan, pidetään Alankomaissa tai ne syntyvät siellä.

39 Pidennetyn jälkiverotusajan soveltaminen Alankomaissa asuviin verovelvollisiin näiden kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella pitämien varojen ja heidän niiden perusteella saamiensa tulojen osalta on näistä syistä omiaan tekemään näille verovelvollisille vähemmän houkuttelevaksi siirtää varoja johonkin toiseen jäsenvaltioon nauttiakseen siellä tarjottavista rahoituspalveluista kuin pitää kyseiset varat Alankomaissa ja hankkia rahoituspalveluja siellä.

40 Tästä seuraa, että pääasioissa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö muodostaa samalla sekä palvelujen tarjoamisen vapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, jotka lähtökohtaisesti kielletään EY 49 ja EY 56 artiklassa.

Se, onko liikkumisvapauksien rajoitus oikeutettu

41 Alankomaiden, Belgian ja Italian hallitusten mukaan AWR-lain 16 §:n 4 momentti on oikeutettu verovalvonnan tehokkuuden säilyttämisen vuoksi sekä Alankomaiden hallituksen mukaan myös veropetosten ehkäisemisen vuoksi.

42 Kyseiset hallitukset huomauttavat ensinnäkin, että pidennetyn jälkiverotusajan soveltaminen siltä osin kuin kyse on varoista, joita yhdessä jäsenvaltiossa asuvat pitävät kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella, ja heidän näiden varojen perusteella saamistaan tuloista, selittyy sillä, että kyseisen jäsenvaltion verohallinnolla ei ole todellista mahdollisuutta saada tietoja toisessa jäsenvaltiossa olevista varoista ja toisesta jäsenvaltiosta saatavista tuloista. Kyseiset hallitukset korostavat tältä osin, että direktiivin 2003/48 viidennessä perustelukappaleessa yhteisön lainsäätäjä on myöntänyt, että ”säästöjen tuottamien korkotulojen verotusta ja erityisesti kussakin jäsenvaltiossa muille kuin siellä asuville maksettujen korkojen kohtelua koskevien

kansallisten järjestelmien yhteensovittamisen puuttuessa jäsenvaltioissa asuvien on nykyään usein asuinpaikkansa jäsenvaltiossa mahdollista välttyä toisesta jäsenvaltiosta saamiensa korkojen kaikelta verotukselta”.

43 Tällaisessa yhteydessä pidennetyllä jälkiverotusajalla voidaan näiden hallitusten mukaan silloin, kun paljastuu toisissa jäsenvaltioissa pidettyjä varoja, toteuttaa tällaisten varojen ja niiden perusteella saatavien tulojen sekä kotimaisten varojen ja tulojen verotus tasa-arvoiselta pohjalta. Pääasioissa olisi niin, että jos pidennettyä jälkiverotusaikaa ei olisi, kyseisiä varoja ja tuloja ei olisi näin ollen voitu verottaa tiettyjen vuosien ajan. Pidennetyn jälkiverotusajan soveltamisella kompensoidaan myös sitä aikaa, jota tarvitaan tietojen saamiseksi jäsenvaltioiden keskinäistä apua koskevan järjestelmän kautta.

44 Toiseksi pidennettyä jälkiverotusaikaa on näiden hallitusten mukaan pidettävä tarpeellisena veropetosten ehkäisemiseksi. Alankomaiden hallitus esittää tältä osin, että AWR-lain 16 §:n 4 momenttia sovelletaan vain, jos ulkomaiset varat on salattu verohallinnolta ja jos verohallinnolla ei ole mitään konkreettisia liittymäkohtia, joiden perusteella se itse aloittaisi asian tutkimisen, eli sitä sovelletaan yksinomaan silloin, kun kyse on veropetoksesta tai veron kiertämisestä.

45 Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan perustella EY:n perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen, ovat tarve taata verovalvonnan tehokkuus (ks. mm. asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 kohta) sekä veropetosten ehkäiseminen (ks. mm. asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 81 kohta).

46 Pääomien liikkuvuuden osalta on todettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohdassa määrätään lisäksi, että EY 56 artiklalla ei rajoiteta jäsenvaltioiden oikeutta toteuttaa

kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään muun muassa verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen.

47 Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä se saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 28 kohta).

48 Tässä yhteydessä pääasioiden valittajat ovat huomauttaneet ensinnäkin siitä, että pääasioissa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä ei voida saavuttaa tavoiteltuja päämääriä, koska jälkiverotusajan pidentäminen ei sellaisenaan lisää jäsenvaltion veroviranomaisten tarkastusvaltuuksia jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyjen veronalaisten erien suhteen. Näin on erityisesti silloin, kun tässä toisessa jäsenvaltiossa sovelletaan pankkisalaisuutta.

49 Tältä osin on todettava, että vaikka jälkiverotusajan pidentäminen ei sellaisenaan vahvista tietyn jäsenvaltion veroviranomaisilla olevia tarkastusvaltuuksia, kyseiset viranomaiset voivat jälkiverotusajan pidentämisen ansiosta käynnistää tutkimuksen siinä tapauksessa, että paljastuu jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyjä veronalaisia eriä, joista näillä veroviranomaisilla ei ollut tietoja, ja jos osoittautuu, ettei näistä veronalaisista eristä ole kannettu veroa tai että sitä on kannettu niistä liian vähän, tehdä jälkiverotuspäätöksen.

50 Kuten asiassa C-155/08 kyseessä olevan pääasian tosiseikat osoittavat, sama pätee silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaiset saavat tiedon jossain toisessa jäsenvaltiossa, joka soveltaa pankkisalaisuutta, pidettyjen veronalaisten erien olemassaolosta.

51 Lisäksi se, että jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa silloin, kun kyse on jossain toisessa jäsenvaltiossa pidetyistä tai syntyneistä veronalaisista eristä, voi tehdä verovelvollisille, joilla on tällaisia varoja, vähemmän houkuttelevaksi salata verohal-

linnolta nämä varat tai tulot, joita he niiden perusteella saavat, jotta heitä ei myöhemmin jälkiverotettaisi näistä varoista ja tuloista ja jotta heille ei tilanteen mukaan määrättäisi sakkoja, sillä sekä jälkivero että sakko määräytyvät sellaisen ajanjakson perusteella, joka voi olla enimmillään 12 vuoden pituinen.

52 On siis myönnettävä, että AWR-lain 16 §:n 4 momentin kaltaisella lainsäädännöllä myötävaikutetaan verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen sekä veropetosten ehkäisemiseen.

53 On kuitenkin vielä arvioitava, ylitetäänkö, kuten pääasioiden valittajat toiseksi väittävät, tällaisella lainsäädännöllä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

54 Pääasioiden valittajien mukaan AWR-lain 16 §:n 4 momentissa ei nimittäin oteta huomioon jäsenvaltioilla direktiivin 77/799 1–3 artiklan nojalla olevaa mahdollisuutta saada toiselta jäsenvaltiolta kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen veron oikean määrän vahvistamiseksi. Kyseiset valittajat korostavat tältä osin 3 artiklassa säädettyä oikeutta ryhtyä ilman erillistä pyyntöä tapahtuvaan tietojenvaihtoon. Se, että tietty jäsenvaltio ei turvaudu näihin tietojenvaihtomahdollisuuksiin, johtuu kyseisen valtion omasta tahdosta, eikä siihen voida valittajien mukaan mitenkään vedota verovelvollista vastaan.

55 Pääasioiden valittajien mukaan pääasioissa kyseessä oleva kansallinen säännös on lisäksi suhteettoman pitkälle menevä, koska siinä ei tehdä eroa sen perusteella, onko Alankomaiden kuningaskunta tehnyt tietojenvaihtoa koskevan sopimuksen sen valtion kanssa, josta veronalaiset erät ovat peräisin, tai sen perusteella, soveltaako tämä toinen valtio pankkisalaisuutta, eikä myöskään sen perusteella, onko kyse jostain toisesta jäsenvaltiosta vai kolmannesta valtiosta. Pääasioiden valittajat täsmentävät tältä osin, että tietojenvaihtosopimuksen täytäntöönpano ei tavallisesti edellytä AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädetyn kaltaista seitsemän vuoden lisäaikaa. Kyseiset valittajat väittävät, että tämä määräaika on määritetty pikemminkin mielivaltaisesti sen määräajan perusteella, jossa rikossyytteet on nostettava petoksesta, vaikka Alankomaiden rikosoikeudessa tämä syyteaika on täysin sama kotimaisissa tilanteissa ja rajat ylittävissä tilanteissa.

56 Sen sijaan huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden hallitusten mukaan se, että jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa jostain toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevien veronalaisten erien osalta, on tarpeen sen korvaamiseksi, ettei ensiksi mainitun jäsenvaltion verohallinnollalla ole todellista mahdollisuutta saada tietoja jälkimmäisessä jäsenvaltiossa pidetyistä varoista.

57 Mahdollisesta turvautumisesta jäsenvaltioiden keskinäiseen apuun nämä hallitukset huomauttavat, että jäsenvaltio voi esittää tietojensaantipyynnön direktiivin 77/799 2 artiklan nojalla vain yksittäistapauksessa, jossa tällä valtiolla jo on riittäviä lähtötietoja. Lisäksi silloin, kun toinen jäsenvaltio soveltaa pankkisalaisuutta, kyseisen direktiivin 8 artikla estää näin suojattujen tietojen toimittamisen. Säästöjen tuottamien tulojen osalta ei näiden hallitusten mukaan ole olemassa mitään kahdenvälistä sopimusta, joka mahdollistaisi direktiivin 3 artiklassa säädetyn kaltaisen ilman erillistä pyyntöä tapahtuvan tietojenvaihtamisen.

58 Tältä osin on huomautettava, että AWR-lain 16 §:n 4 momentin mukaan jälkiverotusaikaa pidennetään viidestä vuodesta 12 vuoteen riippumatta siitä, onko Alankomaiden kuningaskunnalla kyseisen säännöksen konkreettisessa soveltamistapauksessa käytössään keinoja saada tarvittavat tiedot jäsenvaltiolta, jossa veronalaisia eriä pidetään, joko direktiivissä 77/799 säädetyn keskinäisen avun kautta tai tietojenvaihdolla, jota suoritetaan tämän viimeksi mainitun jäsenvaltion kanssa tehdyn kahdenvälisen sopimuksen perusteella. Lisäksi pidennettyä jälkiverotusaikaa sovelletaan myös tapauksessa, jossa sen vuoksi, että tässä toisessa jäsenvaltiossa sovelletaan pankkisalaisuutta, pankkitietojen toimittamista koskevaa pyyntöä ei voida hyväksyä.

59 Tästä seuraa, että pääasioissa kyseessä olevan lainsäädännön kaltaisen lainsäädännön yhteydessä kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisille annettu lisäaika suorittaa toisessa jäsenvaltiossa pidettyjen tai siellä syntyneiden veronalaisten erien jälkiverotus ei välttämättä vastaa sitä aikaa, jonka kyseiset viranomaiset tarvitsevat tarkistaakseen tiettyjä tietoja tältä toiselta jäsenvaltiolta turvautumalla direktiivissä 77/799 säädettyyn keskinäiseen apuun tai kahdenvälisellä sopimuksella käyttöön otettuun tietojenvaihtojärjestelmään.

60 Tästä ei kuitenkaan seuraa, että sen ajanjakson pidentäminen, jonka aikana nämä viranomaiset voivat tehdä jälkiverotuspäätöksen, kun kyse on jossain toisessa jäsenvaltiossa olevista varoista tai sieltä peräisin olevista tuloista, olisi yleisesti väärässä suhteessa kyseiseen tavoitteeseen nähden eli siihen nähden, että taataan kansallisten verosäännösten noudattaminen.

61 Tältä osin on korostettava, että jollei mahdollisesti sovellettavista yhteisön yhdenmukaistamissäännöksistä muuta johdu, jäsenvaltiota ei voida velvoittaa muuttamaan verovalvontaa koskevaa lainsäädäntöään kussakin muussa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa vallitsevan erityisen tilanteen perusteella.

62 Sen arvioimiseksi, ettei pääasioissa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä ylitetä sitä, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseksi ja veropetosten estämiseksi, on erotettava toisistaan kaksi tapausta.

63 Ensimmäinen tapaus koskee tilannetta, jossa erät, jotka ovat veronalaisia yhdessä jäsenvaltiossa ja jotka sijaitsevat toisessa jäsenvaltiossa, on salattu ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilta ja jossa näillä veroviranomaisilla ei ole näiden erien olemassaolosta mitään tietoa, jonka perusteella ne voisivat käynnistää tutkimuksen. Tässä tapauksessa tämän ensiksi mainitun jäsenvaltion on mahdotonta kääntyä kyseisen toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten puoleen, jotta nämä toimittaisivat ensiksi mainitulle jäsenvaltiolle tietoja, jotka ovat tarpeen veron määrän asianmukaiseksi määräämiseksi.

64 Koska jäsenvaltion viranomaiset voivat direktiivin 77/799 2 artiklan nojalla ottaa yhteyttä toisen jäsenvaltion toimivaltaisiin viranomaisiin vain yksittäistapauksessa, ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaiset, joilla ei ole mitään tietoa tässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien veronalaisten erien olemassaolosta, voivat suorittaa tutkimuksen vain, jos joko toinen jäsenvaltio erityisesti direktiivin 2003/48 9 artiklassa

säädetyn kaltaisen automaattista tietojen vaihtoa koskevan järjestelmän kautta, verovelvollinen itse tai kolmannet henkilöt ensin toimittavat niille tietoja näiden erien olemassaolosta.

65 Toisin kuin Passenheim-van Schoot väittää, se seikka, ettei jäsenvaltio verovelvollisiaan koskevien pankkitietojen saamiseksi ole turvautunut direktiivin 77/799 3 artiklassa säädettyyn ilman erillistä pyyntöä tapahtuvaan tietojenvaihtoon, ei sellaisenaan riitä viemään tältä jäsenvaltiolta oikeutta soveltaa näihin verovelvollisiin jälkiverotusaikoja, jotka eroavat sen perusteella, pitävätkö he säästötalletuksiaan tässä samassa jäsenvaltiossa vai jossain toisessa jäsenvaltiossa. Kun kyseisessä 3 artiklassa jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi ottaa käyttöön järjestelmä, jossa vaihdetaan säännöllisesti ja ilman erillistä pyyntöä tietoja tapauksissa, jotka niiden on vahvistettava tämän saman direktiivin 9 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä noudattaen, tässä 3 artiklassa nimittäin vain säädetään jäsenvaltion oikeudesta ottaa yhteyttä muihin jäsenvaltioihin, jotta otettaisiin käyttöön tällainen järjestelmä, jonka toteutuminen riippuu tällöin näiden muiden jäsenvaltioiden päätöksestä.

66 Kun jossain jäsenvaltiossa sijaitsevat veronalaiset erät on salattu jonkin toisen jäsenvaltion veroviranomaisilta ja kun näillä viranomaisilla ei ollut mitään sellaista tietoa näiden erien olemassaolosta, jonka perusteella ne olisivat voineet käynnistää tutkimuksen, kysymys siitä, merkitseekö se, että tämä viimeksi mainittu jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa, keinon, joka on oikeassa suhteessa tavoitteena olevaan verosäännösten noudattamisen turvaamiseen nähden, ei näin ollen riipu mitenkään siitä, vastaako tämä määräaika ajanjaksoa, joka on tarpeen tietojen saamiseksi siltä jäsenvaltiolta, jossa nämä veronalaiset erät pidetään.

67 Koska tällaisessa tapauksessa ei ole olemassa tietoa, jonka perusteella voitaisiin käynnistää tutkimus, turvautuminen tietojenvaihtojärjestelmään on suljettu pois, sillä, että jäsenvaltion veroviranomaisille on annettu pidempi aika määrätä vero silloin, kun kyse on jossain toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista veronalaisista eristä, ei ole katsottava pyrittävän siihen, että kyseisille viranomaisille annettaisiin aikaa, joka on tarpeen tässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevia veronalaisia eriä koskevien tietojen saamiseksi tältä toiselta jäsenvaltiolta, vaan sillä on katsottava pyrittävän yksinomaan säätämään pidemmästä ajanjaksosta, jonka kuluessa näiden veronalaisten erien mahdollinen paljastuminen voi vielä johtaa jälkiverotukseen siltä osin kuin tällaisen paljastumisen johdosta käynnistetty tutkimus voi johtaa jälkiverotuspäätökseen ennen tämän ajanjakson päättymistä.

68 Lisäksi on niin, että koska se, että jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa jossain toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin veronalaisiin eriin, joista ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla ei ole mitään tietoa, ei riipu näiden viranomaisten mahdollisuudesta saada tietoja tältä toiselta jäsenvaltiolta, ei ole myöskään tarpeen tietää, soveltaako tämä viimeksi mainittu jäsenvaltio pankkisalaisuutta.

69 Siitä perustelusta, jonka mukaan AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädetty jälkiverotusaika olisi määritetty mielivaltaisesti 12 vuodeksi, on todettava, että siltä osin kuin jälkiverotusaikaa pidennetään, kun kyse on verohallinnolta salatuista veronalaisista eristä, jäsenvaltion tekemä valinta rajoittaa tätä määräaikaa ajallisesti ja määrittää tämä raja sen määräajan perusteella, jota sovelletaan syytteiden nostamiseen veropetoksesta, ei vaikuta suhteettomalta.

70 Näissä olosuhteissa sillä, että verohallinnolta salattuihin veronalaisiin eriin sovelletaan 12 vuoteen pidennettyä jälkiverotusaikaa, ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuuden takaamiseksi ja veropetosten ehkäisemiseksi.

71 Jäsenvaltiota, joka soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa, kun kyse on jossain toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista veronalaisista eristä, joista ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla ei ollut tietoa, vastaan ei myöskään voida vedota siihen, että kun paljastuu veronalaisia eriä, jotka oli myös salattu näiltä viranomaisilta mutta jotka sijaitsivat tässä samassa jäsenvaltiossa, viiden vuoden ajanjaksoa, jonka kuluessa nämä viranomaiset voivat ryhtyä kantamaan veroa jälkikäteen, ei voida pidentää.

72 Vaikka verovelvollisella on täysin sama velvollisuus ilmoittaa veroviranomaisille sekä kotimaiset varansa ja tulonsa että ulkomaiset varansa ja tulonsa, on nimittäin niin, että siltä osin kuin kyse on varoista ja tuloista, joita tietojen ilman erillistä pyyntöä tapahtuvaa vaihtamista koskeva järjestelmä ei koske, verovelvolliselle koituva uhka siitä, että jäsenvaltion, jossa hän asuu, veroviranomaisilta salatut varat ja tulot

paljastuvat, on pienempi toisessa jäsenvaltiossa olevien varojen ja sieltä peräisin olevien tulojen osalta kuin kotimaisten varojen ja tulojen osalta.

73 Siltä osin kuin jäsenvaltio säätää pidemmästä jälkiverotusajasta, kun kyse on veronalaisista eristä, joista veroviranomaisilla ei ollut tietoja, jäsenvaltiota ei voida arvostella siitä, että se on rajoittanut tämän määräajan soveltamisalan koskemaan vain sellaisia veronalaisia eriä, jotka eivät sijaitse sen alueella.

74 Toinen tapaus koskee tilannetta, jossa jäsenvaltion veroviranomaisilla on jossain toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista veronalaisista eristä sellaisia tietoja, joiden perusteella voidaan käynnistää tutkimus. Tässä tapauksessa ei voida pitää perusteltuna sitä, että tämä ensiksi mainittu jäsenvaltio soveltaa pidennettyä jälkiverotusaikaa, jolla ei erityisesti pyritä tarjoamaan tämän jäsenvaltion veroviranomaisille mahdollisuutta turvautua tehokkaasti jäsenvaltioiden keskinäistä apua koskeviin järjestelmiin ja jota voidaan soveltaa, kun kyseiset veronalaiset erät sijaitsevat jossain toisessa jäsenvaltiossa.

75 Kuten pääasioiden valittajat väittävät, silloin, kun jäsenvaltion veroviranomaisilla oli tietoja, joiden perusteella ne olisivat voineet kääntyä muiden jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten puoleen joko turvautumalla direktiivissä 77/799 säädettyyn keskinäistä apua koskevaan järjestelmään tai kahdenvälisissä sopimuksissa määrättyyn järjestelmään, jotta nämä viimeksi mainitut viranomaiset toimittaisivat niille tietoja, jotka ovat tarpeen veron asianmukaisen määrän määräämiseksi, pelkkä se seikka, että kyseiset veronalaiset erät sijaitsevat jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei nimittäin oikeuta yleisesti soveltamaan pidennettyä jälkiverotusaikaa, joka ei mitenkään riipu siitä ajasta, jota tarvitaan, jotta voidaan tehokkaasti turvautua näihin keskinäistä apua koskeviin järjestelmiin.

76 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että EY 49 ja EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät estä sitä, että jäsenvaltio soveltaa sellaisissa tapauksissa, joissa säästötalletuksia ja niiden perusteella saatuja tuloja on salattu kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisilta ja joissa näillä veroviranomaisilla ei ole mitään sellaista tietoa näiden säästötalletusten ja niiden perusteella saatujen tulojen olemassaolosta, jonka perusteella ne voisivat

käynnistää tutkimuksen, pidempää jälkiverotusaikaa silloin, kun nämä varat pidetään jossain toisessa jäsenvaltiossa, kuin silloin, kun ne pidetään ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa. Sillä seikalla, että tämä toinen jäsenvaltio soveltaa pankkisalaisuutta, ei ole merkitystä tältä osin.

Kolmas kysymys asiassa C-155/08

77 Kolmannella asiassa C-155/08 esittämällään kysymyksellä kansallinen tuomioistuin tiedustelee, että siinä tapauksessa, että EY 49 ja EY 56 artikla eivät estä jäsenvaltiota soveltamasta toisessa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin ja niiden perusteella saatuihin tuloihin jälkiverotusaikaa, joka on pidempi kuin tässä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa oleviin varoihin ja sieltä saatuihin tuloihin sovellettu jälkiverotusaika, onko näitä artikloja tulkittava siten, että ne eivät myöskään estä sitä, että varojen ja tulojen, joita jälkiverotetaan, salaamisesta määrättävän sakon suuruus lasketaan suhteessa jälkikäteen kannettavaan määrään ja näin ollen pidemmän ajanjakson perusteella.

78 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään kansallinen tuomioistuin täsmentää, että kun otetaan huomioon AWR-lain 67 e §:ssä verohallinnolle annettu mahdollisuus määrätä verovelvolliselle, joka on tahallisen toimintansa tai törkeän tuottamuksensa seurauksena maksanut liian vähän veroa, sakkoa, jonka suuruus voi olla enintään 100 prosenttia alun perin kantamatta jääneen veron määrästä, jälkiverotusajan pidentäminen tapauksessa, jossa on kyse ulkomailla olevista varoista tai sieltä peräisin olevista tulosta, heijastuu niiden sakkojen määrään, jotka voidaan määrätä.

79 Asian C-155/08 pääasian valittajan mukaan on niin, että jos yhteisön oikeus ei estäisi soveltamasta AWR-lain 16 §:n 4 momentin kaltaista lainsäädäntöä, EY 56 artikla estää sen sijaan soveltamasta sääntöä, jonka mukaan sen johdosta, että jälkiverotusaikaa pidennetään tapauksessa, jossa on kyse ulkomailla olevista varoista tai sieltä peräisin olevista tuloista, sakko, joka voidaan määrätä tällaisessa tapauksessa, on suurempi kuin sakko, joka voidaan määrätä siinä tapauksessa, että kyse on kotimaisista varoista ja tuloista.

80 Alankomaiden, Belgian ja Italian hallitukset sen sijaan katsovat, että liikkumisvapaudet eivät estä sitä, että sakko, joka voidaan määrätä, kun on salattu ulkomaisia varoja tai tuloja, joita jälkiverotetaan, lasketaan suhteessa jälkiverotuksessa kannettuun määrään ja tältä pidemmältä ajanjaksolta.

81 Komissio puolestaan huomauttaa, että siltä osin kuin kyseisen pidennetyn jälkiverotusajan soveltaminen ei ole ristiriidassa EY 49 ja EY 56 artiklan kanssa, sama pätee myös Alankomaiden verolainsäädännön nojalla määrättävien sakkojen eroon, joka perustuu siihen, sijaitsevatko kyseiset varat tai syntyvätkö kyseiset tulot tässä jäsenvaltiossa vai jossain muussa jäsenvaltiossa.

82 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että AWR-lain 67 e §:n 1 momentissa säädetään, että kun verovelvollisen tahallisen toiminnan tai törkeän tuottamuksen seurauksena veroksi on vahvistettu liian pieni määrä, voidaan määrätä sakko, jonka suuruus on enintään 100 prosenttia jälkiverotuspäätöksessä kannetusta määrästä, ilman, että tehtäisiin eroa sen perusteella, pidetäänkö varoja, joita jälkiverotetaan, Alankomaissa vai jossain muissa jäsenvaltioissa.

83 Toisin kuin asian C-155/08 pääasian valittaja väittää, pääasioissa kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä ei näin ollen voida rinnastaa Italian lainsäädäntöön, josta oli kyse asiassa 299/86, Drexl, 25.2.1988 annetussa tuomiossa (Kok., s. 1213, Kok. Ep. IX, s. 419), ja Ranskan lainsäädäntöön, josta oli kyse asiassa C-276/91, komissio vastaan Ranska, 2.8.1993 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-4413). Näissä lainsäädännöissä säädettiin arvonlisäverorikkomusten seuraamusjärjestelmästä, joka oli ankarampi sen veron osalta, joka kannetaan toisesta jäsenvaltiosta olevasta tuonnista, kuin sen veron osalta, joka liittyy asianomaisten jäsenvaltioiden sisällä suoritettuihin liiketoimiin.

84 Pääasioissa kyseessä olevan lainsäädännön tapauksessa uhka siitä, että Alankomaissa asuvalle verovelvolliselle määrättäisiin korkeampi sakko jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyjen varojen tai syntyneiden tulojen osalta kuin kotimaisten varojen ja tulojen osalta, on nimittäin vain seurausta siitä, että ajanjakso, joka voidaan ottaa huomioon

jälkiveroa määritettäessä ja näin ollen sakon laskentapohjassa, voi olla pidempi tapauksessa, jossa on kyse ulkomaisista varoista ja tuloista, kuin tapauksessa, jossa on kyse kotimaisista varoista ja tuloista, koska AWR-lain 16 §:n 4 momentissa säädetty pidennetty jälkiverotusaika ei koske näitä viimeksi mainittuja varoja ja tuloja.

85 Kuten tämän tuomion 60–73 kohdasta ilmenee, EY 49 ja EY 56 artikla eivät kuitenkaan estä sitä, että jäsenvaltio soveltaa pidempää jälkiverotusaikaa jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin kuin ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin, kun kyse on varoista ja tuloista, jotka on salattu ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilta ja joiden olemassaolosta näillä viranomaisilla ei ollut mitään sellaista tietoa, jonka perusteella ne olisivat voineet käynnistää tutkimuksen.

86 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että EY 49 ja EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät estä sitä, että silloin, kun jäsenvaltio soveltaa pidempää jälkiverotusaikaa jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin kuin tässä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin ja kun nämä ulkomaiset varat samoin kuin niiden perusteella saadut tulot oli salattu ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilta, joilla ei ollut mitään sellaista tietoa niiden olemassaolosta, jonka perusteella ne olisivat voineet käynnistää tutkimuksen, sakko, joka määrätään kyseisten ulkomaisten varojen ja tulojen salaamisen perusteella, lasketaan suhteessa jälkiveron määrään ja tämän pidemmän ajanjakson perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

87 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) EY 49 ja EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät estä sitä, että jäsenvaltio soveltaa sellaisissa tapauksissa, joissa säästötalletuksia ja niiden perusteella saatuja tuloja on salattu kyseisen jäsenvaltion veroviranomaisilta ja joissa näillä veroviranomaisilla ei ole mitään sellaista tietoa näiden säästötalletusten ja niiden perusteella saatujen tulojen olemassaolosta, jonka perusteella ne voisivat käynnistää tutkimuksen, pidempää jälkiverotusaikaa silloin, kun nämä varat pidetään jossain toisessa jäsenvaltiossa, kuin silloin, kun ne pidetään ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa. Sillä seikalla, että tämä toinen jäsenvaltio soveltaa pankkisalaisuutta, ei ole merkitystä tältä osin.

2) EY 49 ja EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät estä sitä, että silloin, kun jäsenvaltio soveltaa pidempää jälkiverotusaikaa jossain toisessa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin kuin tässä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa pidettyihin varoihin ja kun nämä ulkomaiset varat samoin kuin niiden perusteella saadut tulot oli salattu ensiksi mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilta, joilla ei ollut mitään sellaista tietoa niiden olemassaolosta, jonka perusteella ne olisivat voineet käynnistää tutkimuksen, sakko, joka määrätään kyseisten ulkomaisten varojen ja tulojen salaamisen perusteella, lasketaan suhteessa jälkiveron määrään ja tämän pidemmän ajanjakson perusteella.

Allekirjoitukset