DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 11 juni 2009 *

I de förenade målen C-155/08 och C-157/08,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som har framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 21 mars 2008, som inkom till domstolen den 16 april 2008, i målen

X (C-155/08),

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

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

* Rättegångsspråk: nederländska.

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský,

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 mars 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— X, genom J.J. Feenstra och L.C.A. Wijsman, advocaten,

— Passenheim-van Schoot, genom J. Hamer, advocaat, och J.A.R. van Eijsden och E.C. C.M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I. Bruni, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 EG och 56 EG.

2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan, å ena sidan, fysiska personer med hemvist i Nederländerna, nämligen X (mål C-155/08) och Passenheim-van Schoot (mål C-157/08), och, å andra sidan, Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren för finansfrågor), avseende eftertaxering som den nederländska skattemyndigheten har företagit efter att det upptäckts att sökandena innehade tillgångar i en annan medlemsstat samt erhöll inkomster av sådana tillgångar som hade undanhållits skattemyndigheten.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 1.1 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1) (nedan kallat direktiv 77/799), föreskrivs följande:

”I enlighet med bestämmelserna i detta direktiv skall medlemsstaternas behöriga myndigheter utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital …”

4 I artikel 2.1 i direktiv 77/799 föreskrivs följande:

”Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. Den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet behöver inte tillmötesgå anmodan om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala informationskällor, som den under rådande omständigheter skulle ha kunnat använda för att erhålla de begärda uppgifterna utan fara för att riskera uppnåendet av det eftersträvade resultatet.”

5 Artikel 3 i direktiv 77/799 har följande lydelse:

”Utan anmodan skall medlemsstaternas behöriga myndigheter för kategorier av fall som de skall bestämma enligt det samrådsförfarande som fastställs i artikel 9 regelbundet utbyta den information som avses i artikel 1.1.”

6 I artikel 8.1 i direktiv 77/799, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i fråga i målet vid den nationella domstolen i mål C-155/08, föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv skall inte innebära någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål.”

7 Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster av sparande i form av räntebetalningar (EGT L 157, s. 38), syftar enligt artikel 1.1 i det direktivet till att möjliggöra att inkomster av sparande i form av räntebetalningar som görs i en medlemsstat till förmån för faktiska betalningsmottagare, som är fysiska personer med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat, faktiskt beskattas i enlighet med lagstiftningen i den senare medlemsstaten.

8 I kapitel II, med rubriken ”Utbyte av information”, i direktiv 2003/48 föreskrivs att betalningsombudet ska lämna uppgifter om sådana räntebetalningar till den behöriga myndigheten i den medlemsstat där vederbörande är etablerad (artikel 8) samt att uppgifterna ska vidarebefordras automatiskt mellan den myndigheten och den behöriga myndigheten i den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har hemvist (artikel 9).

9 Artikel 9 i det nämnda direktivet har följande lydelse:

”1. Den behöriga myndigheten i betalningsombudets medlemsstat skall vidarebefordra de uppgifter som avses i artikel 8 till den behöriga myndigheten i den medlemsstat där den faktiska betalningsmottagaren har hemvist.

2. Uppgifterna skall vidarebefordras automatiskt och minst en gång om året, inom sex månader efter beskattningsårets utgång i betalningsombudets medlemsstat och avse alla räntebetalningar gjorda under det året.

3. Bestämmelserna i direktiv 77/799/EEG skall tillämpas på det informationsutbyte som föreskrivs i det här direktivet, i den mån bestämmelserna i det här direktivet inte avviker från dessa. Artikel 8 i direktiv 77/799 skall dock inte tillämpas på de uppgifter som skall tillhandahållas enligt detta kapitel.”

10 I artikel 10.1 i direktiv 2003/48, som återfinns i direktivets kapitel III som har rubriken ”Övergångsbestämmelser”, föreskrivs att under en övergångsperiod ska Konungariket Belgien, Storhertigdömet Luxemburg och Republiken Österrike inte vara skyldiga att tillämpa bestämmelserna i kapitel II.

Den nederländska lagstiftningen

11 Artikel 16 i skattelagen (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, nedan kallad AWR) har följande lydelse:

”1. Om det föreligger en omständighet som ger anledning att anta att det felaktigt inte har fastställts någon skatt eller att skatten har fastställts till ett för lågt belopp, … kan skattemyndigheten i efterhand kräva in den obetalda skatten ….

…

3. Fristen för att fatta ett beslut om eftertaxering är fem år från den tidpunkt vid vilken den obetalda skatten uppkom. …

4. För det fall för lite skatt har betalats på en del av ett skatteobjekt som innehas eller har uppkommit i utlandet, är, med undantag i detta hänseende från tredje punkten första meningen, fristen för att fatta ett beslut om eftertaxering tolv år från den tidpunkt vid vilken den obetalda skatten uppkom.”

12 Artikel 67e.1 och 67e.2 AWR har följande lydelse:

”1. Då, med avseende på skatt som uppbärs efter uppbördslängd, den omständigheten att denna skatt fastställdes till ett för lågt belopp i beslutet om eftertaxering eller en för låg skatt har uppburits på något annat sätt beror av den skattskyldiges uppsåt eller grova oaktsamhet, utgör denna omständighet en överträdelse för vilken skattemyndigheten

kan påföra en sanktionsavgift. Denna sanktionsavgift kan påföras i samband med eftertaxering och kan uppgå till ett belopp på 100 procent av underlaget för avgiften, i enlighet med definitionen av detta underlag i punkt 2.

2. Underlaget för sanktionsavgiften utgörs … av det belopp som framgår av meddelandet om eftertaxering ….”

13 Beslut nr CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, rörande bestämmelser om internationellt ömsesidigt bistånd med avseende på skatteuppbörd (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), som fattades av statssekreteraren i ekonomiska frågor den 24 maj 2002 (nedan kallat beslutet av Staatssecretaris van Financiën), innehåller riktlinjer för genomförandet av direktiv 77/799.

14 Punkt 4.1 i detta beslut, som har rubriken ”Villkor för framställan av en begäran till utlandet”, lyder som följer:

”En begäran om information kan avse organ och fysiska personer och kan framställas så snart uppgifterna kan möjliggöra en riktig beräkning av skatteskuldens storlek (artikel 1 i direktiv [77/799]) eller om uppgifterna är nödvändiga för att verkställa bestämmelserna i de berörda bilaterala skatteavtalen och/eller för tillämpningen av den nederländska skattelagstiftningen (se de olika artiklarna avseende begäranden om information i bilaterala skatteavtal). Begäran ska avse ett enskilt fall. Det får inte vara fråga om en ’fiskeexpedition’. Innan en begäran om information kan framställas till utlandet ska de vanliga sätten för erhållande av information uttömmas (uttömmandeprincipen).”

15 Punkt 5.2 i beslutet av Staatssecretaris van Financiën har rubriken ”Automatiskt informationsutbyte”. Punkt 5.2.1, som har rubriken ”Rättslig grund”, har följande lydelse:

”I artikel 3 i direktiv 77/799 och i artikel 6 i konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden [undertecknad i Strasbourg den 25 januari 1988] hänvisas uttryckligen till automatiska informationsutbyten. Det framgår av kommentaren till 1977 års modell för avtal från [Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD)], att bestämmelserna avseende informationsutbyten avser bland annat automatiska utbyten av information.

Det automatiska informationsutbytet genomförs enligt avtal som parterna i avtalet ingår. Dessa avtal avser typen av information som kommer att utbytas, samt villkoren för, och sätten för genomförande av, informationsutbytena.

Dessa avtal ska vara föremål för överenskommelser (eller samförståndsavtal). I Nederländernas offentliggörs sådana överenskommelser i Staatscourant …

Nederländerna har ingått ett visst antal specifika avtal avseende automatiska informationsutbyten. …”

16 Den 16 oktober 1997 ingick Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland en överenskommelse om informationsutbyte på skatteområdet (nr AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, nr 235). Denna överenskommelse avser inte automatiskt informationsutbyte eller informationsutbyte utan begäran med avseende på räntor eller tillgångar hänförliga till sparmedel. Konungariket Nederländerna har inte ingått något avtal avseende informationsutbyte på skatteområdet med Storhertigdömet Luxemburg.

Tvisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-155/08

17 Genom skrivelse av den 27 oktober 2000 lämnade Konungariket Belgiens särskilda enhet för skattekontroll utan begäran upplysningar till den nederländska skattemyndigheten avseende uppgifter om bankkonton i Kredietbank Luxembourg (nedan kallad KB-Lux), en bank hemmahörande i Luxemburg, som innehades av personer med hemvist i Nederländerna.

18 Då kontrollen av dessa upplysningar ledde till ett antagande om att X var innehavare av ett sådant konto, begärde inspecteur van de Belastingsdienst (den nederländska skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten) att X skulle precisera denna information. Till följd av skriftväxling mellan skattemyndigheten och X:s ombud, uppgav sig X i en skrivelse av den 8 maj 2002 vara innehavare av ett bankkonto i KB-Lux sedan år 1993. X lämnade genom skrivelse av den 23 augusti 2002 mer detaljerad information, bland annat avseende ställningen på detta konto under den berörda tidsperioden.

19 Genom beslut av den 12 november 2002 eftertaxerades X avseende förmögenhetsskatt för beskattningsåret 1998. Genom detta beslut ändrades dels inkomstskatten och socialförsäkringsavgifter avseende beskattningsåren 1993–2000, dels förmögenhetsskatten avseende beskattningsåren 1994–2001. X påfördes även en sanktionsavgift motsvarande 50 procent av de belopp som eftertaxeringen avsåg.

20 X begärde omprövning av detta beslut vilken inte föranledde någon ändring, varför X överklagade omprövningsbeslutet till Gerechtshof te Amsterdam (domstol i andra instans i Amsterdam). X gjorde bland annat gällande att den frist för eftertaxering på tolv år som föreskrivs i artikel 16.4 AWR med avseende på skatteobjekt som innehas i utlandet strider mot gemenskapsrätten.

21 Denna domstol ogillade talan i dom av den 18 januari 2006, men fann att en rimlig tidsfrist hade löpt ut och ogiltigförklarade därför skattemyndighetens beslut och sänkte det belopp som eftertaxeringen avsåg.

22 X överklagade detta beslut till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol), som beslutade att vilandeföreklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Ska artiklarna 49 EG och 56 EG tolkas så, att i fall där skattemyndigheten i en medlemsstat undanhålls (inkomster av) utländska sparmedel utgör dessa artiklar inte hinder för denna medlemsstat att tillämpa en bestämmelse i lag i vilken avsaknaden av effektiva kontrollmöjligheter vad gäller utländska tillgångar kompenseras genom en frist för eftertaxering på tolv år, medan det för (inkomster av) sparmedel som innehas inom landet, där det faktiskt föreligger effektiva kontrollmöjligheter, gäller en frist för eftertaxering på fem år?

2. Gör det någon skillnad för svaret på fråga 1 om tillgångarna innehas i en medlemsstat som tillämpar banksekretess?

3. Om fråga 1 ska besvaras jakande: Utgör artiklarna 49 EG och 56 EG då inte heller hinder för att en sanktionsavgift, som påförs för sådant undanhållande av inkomster eller förmögenhet som ligger till grund för eftertaxering, fastställs i förhållande till det belopp som eftertaxeringen avser för denna längre tidsperiod?”

Mål C-157/08

23 Efter sin makes bortgång informerade E.H.A. Passenheim-van Schoot den 10 januari 2003, på eget initiativ, den nederländska skatteförvaltningen om tillgångar som förvaltades i en bank i Tyskland och som tillhörde henne och hennes avlidne make. Dessa tillgångar hade tidigare aldrig omnämnts i parets deklarationer avseende inkomstskatt, socialförsäkringspremier och förmögenhetsskatt.

24 På begäran av E.H.A. Passenheim-van Schoot, beviljade skattemyndigheten henne en förmånlig behandling enligt de så kallade ångerbestämmelserna och påförde därmed inte någon sanktionsavgift. Den 13 maj 2005 meddelade skattemyndigheten emellertid flera beslut om eftertaxering avseende dels inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter avseende beskattningsåren 1993–1996, dels förmögenhetsskatt avseende beskattningsåren 1994–1997 samt tillhörande beslut avseende räntor.

25 E.H.A. Passenheim-van Schoot överklagade dessa beslut till Rechtbank te Arnhem (domstol i Arnhem) och gjorde bland annat gällande att den frist för eftertaxering på tolv år som föreskrivs i artikel 16.4 AWR med avseende på skatteobjekt som innehas i utlandet strider mot gemenskapsrätten.

26 Efter att överklagandena ogillats väckte E.H.A. Passenheim-van Schoot kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden, som beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta en tolkningsfråga till domstolen som var identisk med den första fråga som hänskjutits i mål C-155/08.

27 Domstolens ordförande beslutade den 26 maj 2008 att förena målen C-155/08 och C-157/08 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan i mål C-155/08 och frågan i mål C-157/08

28 Genom den första och den andra frågan som har hänskjutits i mål C-155/08 och den fråga som har hänskjutits i mål C-157/08, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 49 EG och 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken, då skattemyndigheterna har undanhållits sparmedel och/eller inkomster av sådana sparmedel, fristen för eftertaxering är fem år då nämnda tillgångar innehas i denna medlemsstat, men tolv år då de innehas i en annan medlemsstat. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida den omständigheten att den andra medlemsstatens lagstiftning innehåller bestämmelser om banksekretess eventuellt har någon inverkan i detta hänseende.

Huruvida det föreligger en begränsning av den fria rörligheten för kapital

29 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen och Europeiska gemenskapernas kommission, utgör en lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen hinder för den fria rörligheten för kapital och för friheten att tillhandahålla tjänster. Denna lagstiftning medför nämligen att det blir mindre lockande för en skattskyldig person som har hemvist i Nederländerna att överföra sparmedel till en annan medlemsstat och behålla dem där. Det är även mindre lockande för en person som har hemvist utanför Nederländerna att ansamla tillgångar från personer med hemvist i den medlemsstaten och tillhandahålla tjänster till dessa personer.

30 Den nederländska och den belgiska regeringen anser däremot att denna lagstiftning inte utgör en begränsning av vare sig friheten att tillhandahålla tjänster eller den fria rörligheten för kapital. Artikel 16.4 AWR är i själva verket tillämplig oberoende av nationalitet och den ort där den skattskyldige är etablerad eller har sitt hemvist. Med avseende på en skattskyldig person som deklarerar sina sparmedel, samt inkomster som de genererar, innebär denna bestämmelse inte heller ett hinder för att sparmedlen och inkomsterna innehas i en annan medlemsstat. Även för det fall sådana tillgångar

undanhålls skattemyndigheten, kan tillämpligheten av en längre frist för eftertaxering inte verka avhållande beträffande innehav av dessa tillgångar i en annan medlemsstat, eftersom nämnda myndigheter i ett sådant fall inte har någon verklig möjlighet att erhålla information om dessa tillgångar.

31 Den nederländska regeringen har tillagt att en tillämpning av en längre frist för eftertaxering inte medför någon diskriminering ur rättssäkerhetssynpunkt mellan tillgångar i utlandet och tillgångar i Nederländerna. Rättssäkerhet kan och bör nämligen, i båda fallen, erhållas genom att de nämnda tillgångarna, samt inkomster som de genererar, deklareras. Den belgiska regeringen har gjort gällande att artikel 16.4 AWR inte kan anses vara diskriminerande i den bemärkelsen att uppgifter om bankkonton som innehas av skattskyldiga personer i banker i Nederländerna deklareras automatiskt till skattemyndigheten i den medlemsstaten. Det är därmed omöjligt att undanhålla de nämnda tillgångarna. Skatteskyldiga personer som har placerat sina sparmedel i andra medlemsstater är däremot enbart föremål för ett begränsat informationsutbyte.

32 Domstolen erinrar i detta hänseende om att artikel 49 EG utgör hinder för en tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster inom en medlemsstat (se, bland annat, dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir, REG 1998, s. I-1897, punkt 23, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 23, samt dom av den 11 september 2007 i mål C-318/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-6957, punkt 81).

33 En medlemsstats åtgärder som till sin karaktär är sådana att de kan förmå dem som är bosatta i den medlemsstaten att avstå från att avtala om lån eller göra investeringar i andra medlemsstater utgör dessutom restriktioner för kapitalrörelser, i den mening som avses i artikel 56.1 EG (se, bland annat, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 18).

34 Det framgår i förevarande fall av artikel 16.3 och 16.4 AWR att då en skatt inte har uppburits eller endast har uppburits med ett för lågt belopp, kan de nederländska skattemyndigheterna besluta om eftertaxering inom fem år beträffande tillgångar och inkomster i Nederländerna och inom tolv år beträffande tillgångar och inkomster i utlandet.

35 Om avsikten med den nederländska lagstiftningen, enligt vilken skattemyndighetens beskattningsrätt begränsas genom en maximal frist för efterbeskattning, var att förläna skattskyldiga med hemvist i Nederländerna rättssäkerhet med avseende på deras skattskyldighet, erhålls emellertid inte denna rättssäkerhet, med avseende på tillgångar och inkomster i en annan medlemsstat, förrän efter tolv i stället för fem år.

36 Denna skillnad i behandling av sparmedel kvarstår även om den skattskyldige, såsom de nederländska och belgiska regeringarna har gjort gällande, alltid kan välja att deklarera tillgångar i utlandet och de inkomster som dessa genererar.

37 Vid undanhållande från skattemyndigheten av inhemska tillgångar eller inkomster är fristen för eftertaxering inte längre, såsom den nederländska regeringen har bekräftat under förhandlingen. Detta gäller även då inhemska tillgångar eller inkomster som inte innehas på ett bankkonto eller inte härrör från ett sådant konto, och således inte omfattas av skyldigheten att lämna uppgifter till skattemyndigheten, inte har deklarerats. Av detta följer att då en skattskyldig person inte deklarerar sådana inhemska tillgångar eller inkomster till skattemyndigheten, erhåller vederbörande redan efter fem år en säkerhet att dessa inte längre kan bli föremål för beskattning. Denna säkerhet föreligger däremot inte förrän efter tolv år med avseende på tillgångar eller inkomster i en annan medlemsstat vilka inte har deklarerats.

38 När eftertaxeringen förenas med en sanktionsavgift, beräknas avgiftens storlek på grundval av det eftertaxerade beloppet, och således på grundval av den tidsperiod som eftertaxeringen avser. Detta innebär att vid fall av tillämpning av en längre frist för eftertaxering enligt artikel 16.4 AWR, riskerar den skattskyldige att påföras en

sanktionsavgift som beräknas på grundval av en eftertaxering som avser en längre tidsperiod än den som kan beaktas då det skatteobjekt som är föremål för eftertaxering befinner sig i eller har uppkommit i Nederländerna.

39 Av dessa skäl kan tillämpningen av en längre frist för eftertaxering för skattskyldiga som är bosatta i Nederländerna, beträffande tillgångar utanför den medlemsstaten, samt inkomster som de genererar, göra det mindre lockande för dessa skattskyldiga att överföra tillgångar till en annan medlemsstat för att utnyttja finansiella tjänster som erbjuds i den staten än att inneha de nämnda tillgångarna och motta finansiella tjänster i Nederländerna.

40 Av detta följer att en lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion av både friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten av kapital, som i princip är förbjudna enligt artiklarna 49 EG respektive 56 EG.

Huruvida en begränsning av den fria rörligheten kan rättfärdigas

41 Enligt de nederländska, belgiska och italienska regeringarna rättfärdigas artikel 16.4 AWR av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll samt, såsom den nederländska regeringen har påpekat, behovet av att bekämpa skatteundandraganden.

42 Nämnda regeringar har i första hand gjort gällande att tillämpningen av en längre frist för eftertaxering med avseende på tillgångar samt inkomster som de genererar, som en person som har hemvist i en medlemsstat innehar utanför den medlemsstaten är förklarlig, med hänsyn till att skattemyndigheten i den medlemsstaten saknar en faktisk möjlighet att erhålla information om tillgångar och inkomster i en annan medlemsstat. De har i detta avseende påpekat att gemenskapslagstiftaren, i skäl 5 i direktiv 2003/48, har bekräftat att ”[i] avsaknad av en samordning av de nationella systemen för beskattning av inkomster av sparande i form av räntebetalningar, särskilt när det gäller

behandlingen av räntor som uppbärs av medborgare som inte har hemvist i staten i fråga, är det för närvarande ofta möjligt för personer med hemvist i någon av medlemsstaterna att i hemviststaten undgå varje form av beskattning av räntor som de erhåller i en annan medlemsstat”.

43 En längre frist för eftertaxering möjliggör mot en sådan bakgrund, då tillgångar som innehas i en annan medlemsstat upptäcks, att beskatta sådana tillgångar samt inkomster som de genererar på samma sätt som inhemska tillgångar och inkomster beskattas. I målen i fråga vid den nationella domstolen skulle de berörda tillgångarna och inkomsterna, i avsaknad av en längre frist för eftertaxering, inte kunnat beskattas under ett visst antal år. Tillämpningen av en längre frist för eftertaxering kompenserar även för den tidrymd som krävs för att erhålla upplysningar genom mekanismen för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaterna.

44 En längre frist för eftertaxering bör för det andra anses nödvändig inom ramen för bekämpandet av skatteundandraganden. Den nederländska regeringen har i detta avseende gjort gällande att artikel 16.4 AWR enbart är tillämplig om de utländska tillgångarna har undanhållits skattemyndigheten och denna saknar upplysningar för att själv kunna inleda en utredning, nämligen enbart vid skatteundandragande eller skatteflykt.

45 Domstolen har i detta hänseende tidigare funnit att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör en tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom EG-fördraget (se, bland annat, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 55) samt bekämpningen av skatteundandragande (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 81).

46 Enligt artikel 58.1 b EG ska artikel 56 EG, när det gäller fri rörlighet för kapital, inte heller påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning.

47 Dock gäller att proportionalitetsprincipen måste iakttas för att en inskränkande åtgärd ska anses vara motiverad. Det krävs i detta avseende att åtgärden är ägnad att säkerställa uppnåendet av det mål som eftersträvas med den och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 28).

48 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har i detta avseende för det första påpekat att de mål som åsyftas inte kan uppnås genom den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom en förlängning av fristen för eftertaxering inte i sig ökar kontrollrätten för skattemyndigheten i en medlemsstat med avseende på skatteobjekt som förvaltas i en annan medlemsstat. Detta är bland annat fallet då banksekretess tillämpas i den andra medlemsstaten.

49 Domstolen påpekar i detta hänseende att förlängningen av en frist för eftertaxering inte i sig förstärker behörigheten för skattemyndigheten i en medlemsstat att företa en utredning. En sådan förlängning möjliggör emellertid för denna myndighet, om den upptäcker skatteobjekt i en annan medlemsstat som den saknade vetskap om, att inleda en utredning och – om det visar sig att skatt inte har betalats för nämnda objekt, eller om för lite skatt betalats – att fatta ett beslut om eftertaxering.

50 Samma sak gäller, såsom följer av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen i mål C-155/08, då skattemyndigheten i en medlemsstat informeras om att skatteobjekt innehas i en annan medlemsstat i vilken banksekretess tillämpas.

51 Den omständigheten att en längre frist för eftertaxering tillämpas i en medlemsstat med avseende på skatteobjekt som innehas eller uppkommer i en annan medlemsstat, kan avhålla de skattskyldiga som innehar sådana tillgångar från att undanhålla dessa eller de

inkomster som de genererar, från skattemyndigheten för att inte vid en senare tidpunkt bli föremål för eftertaxering och eventuellt sanktionsavgifter, som fastställs på grundval av en tidsperiod på upp till 12 år.

52 En regel som den som föreskrivs i artikel 16.4 AWR bidrar således till att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteundandragande.

53 Icke desto mindre ska det i likhet med vad sökandena i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande i andra hand, prövas huruvida en sådan reglering går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

54 Enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen beaktas enligt artikel 16.4 AWR inte den möjlighet som medlemsstaterna förfogar över enligt artiklarna 1–3 i direktiv 77/799, att från en annan medlemsstat erhålla alla upplysningar som behövs för att fastställa skattens exakta belopp. De har i detta hänseende hänvisat till möjligheten i nämnda artikel 3 att införa en mekanism för automatiskt informationsutbyte. Den omständigheten att en medlemsstat inte tillgriper möjligheterna till informationsutbyte är dess fria val och kan på intet sätt åberopas mot den skattskyldige.

55 Den nationella bestämmelsen i fråga i målet vid den nationella domstolen är dessutom oproportionerlig i den mån det enligt den bestämmelsen inte görs åtskillnad mellan huruvida Konungariket Nederländerna har ingått ett avtal om informationsutbyte med den stat till vilken de skatteobjekten är hänförliga, eller om den andra medlemsstaten tillämpar banksekretess, inte ens om det är fråga om en annan medlemsstat eller ett tredjeland. Sökandena i målet vid den nationella domstolen har i denna fråga preciserat att det vid genomförandet av ett avtal om informationsutbyte vanligtvis inte krävs någon sådan tilläggsperiod på sju år som den i artikel 16.4 AWR stadgade. De har gjort gällande att denna frist fastställdes på ett mer eller mindre godtyckligt sätt genom hänvisning till den frist inom vilken ett straffrättsligt förfarande måste inledas vid fall av bedrägeri, även om samma frist enligt nederländsk straffrätt gäller för inledande av ett förfarande i en inhemsk situation och i en gränsöverskridande situation.

56 Regeringarna i de medlemsstater som har inkommit med yttranden anser däremot att det är nödvändigt att i en medlemsstat tillämpa en längre frist för eftertaxering med avseende på skatteobjekt som är hänförliga till en annan medlemsstat, för att avhjälpa avsaknaden av en faktisk möjlighet för skattemyndigheten i den första medlemsstaten att erhålla information om tillgångar i den andra medlemsstaten.

57 Dessa regeringar har med avseende på möjligheten till ömsesidigt bistånd mellan medlemsstater påpekat att en begäran om upplysningar enbart kan framställas av en medlemsstat enligt artikel 2 i direktiv 77/799, om denna medlemsstat redan har tillräckligt med utgångsinformation. Då den andra medlemsstaten tillämpar regler om banksekretess utgör artikel 8 i nämnda direktiv dessutom hinder för utlämnande av sådan skyddad information. Det finns med avseende på inkomster av sparmedel inte något bilateralt avtal enligt vilket sådant automatiskt utlämnande av information som föreskrivs i artikel 3 i nämnda direktiv är tillåtet.

58 Domstolen påpekar i detta hänseende att enligt artikel 16.4 AWR har fristen för eftertaxering förlängts från fem till tolv år oberoende av huruvida Konungariket Nederländerna i ett konkret fall har möjlighet att erhålla erforderlig information från den medlemsstat i vilken skatteobjekten finns, oavsett om detta har skett enligt reglerna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799 eller genom informationsutbyte enligt ett bilateralt avtal som har ingåtts med sistnämnda medlemsstat. Den längre fristen för eftertaxering är dessutom tillämplig även då en begäran om utlämnande av bankuppgifter inte efterkoms på grund av att regler om banksekretess tillämpas i den andra medlemsstaten.

59 Av detta följer att, inom ramen för en lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, en tilläggsfrist som föreskrivs för skattemyndigheten i den berörda medlemsstaten för eftertaxering av skatteobjekt som förvaltas eller har uppkommit i en annan medlemsstat inte nödvändigtvis motsvarar den frist som nämnda förvaltning behöver för att kontrollera viss information med den andra medlemsstaten, enligt bestämmelserna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799, eller mekanismen för informationsutbyte i ett bilateralt avtal.

60 Av detta följer dock inte att en längre tidsperiod under vilken skattemyndigheten kan fatta ett beslut om eftertaxering avseende tillgångar eller inkomster i en annan medlemsstat, generellt sett är oproportionerlig i förhållande till syftet att säkerställa att de nationella skattebestämmelserna iakttas.

61 Domstolen påpekar i detta hänseende, utan att det inverkar på de gemenskapsrättsliga harmoniseringsbestämmelser som eventuellt kan vara tillämpliga, att en medlemsstat inte kan förpliktas att ändra sin lagstiftning på området för skattekontroll, med anledning av den särskilda situation som föreligger i varje annan medlemsstat eller tredjeland.

62 För att bedöma huruvida en lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll, och för att bekämpa skatteundandraganden, ska två typfall urskiljas.

63 Det första typfallet utgörs av en situation i vilken objekt som är skattepliktiga i en medlemsstat och som finns i en annan medlemsstat har undanhållits den första medlemsstatens skattemyndighet, vilken saknar upplysningar avseende förekomsten av de nämnda objekten på grundval av vilka en utredning skulle kunna inledas. Det är i detta fall omöjligt för den första medlemsstaten att framställa en begäran till de behöriga myndigheterna i den andra medlemsstaten för att erhålla den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet.

64 Eftersom artikel 2 i direktiv 77/799 endast ger myndigheterna i en medlemsstat möjlighet att kontakta de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat i ett specifikt fall, kan skattemyndigheten i den första medlemsstaten för det fall den inte förfogar över någon information om förekomsten av skatteobjekt i den andra medlemsstaten, enbart inleda en utredning om den dessförinnan erhåller information om förekomsten av dessa objekt, antingen av den andra medlemsstaten, bland annat

genom en sådan mekanism för automatiskt informationsutbyte som den som föreskrivs i artikel 9 i direktiv 2003/48, eller genom den skattskyldige själv eller tredje man.

65 I motsats till vad E.H.A. Passenheim-van Schoot har gjort gällande är den omständigheten att en medlemsstat, för att erhålla information om dess skattskyldigas bankkonton, inte utnyttjar möjligheten till automatiskt informationsutbyte som föreskrivs i artikel 3 i direktiv 77/99 inte i sig tillräcklig för att frånta denna medlemsstat rätten att gentemot nämnda skattskyldiga tillämpa en annan frist för eftertaxering, beroende på huruvida deras sparmedel finns i denna medlemsstat eller i en annan medlemsstat. Genom att låta medlemsstaterna upprätta en mekanism för ett regelbundet och automatiskt informationsutbyte avseende kategorier av fall som de ska bedöma inom ramen för det samrådsförfarande som avses i artikel 9 i nämnda direktiv, föreskrivs i nämnda artikel 3 enbart en möjlighet för en medlemsstat att kontakta andra medlemsstater för att inrätta en sådan mekanism, vars genomförande därvid beror på de andra medlemsstaternas beslut.

66 Då skatteobjekt i en medlemsstat har undanhållits skattemyndigheten i en annan medlemsstat och denna myndighet saknar information om dessa på grundval av vilken en utredning skulle kunna inledas, beror frågan huruvida en tillämpning i den sistnämnda medlemsstaten av en längre frist för eftertaxering vore proportionerlig i förhållande till målet att säkerställa att skattereglerna iakttas, alltså inte på huruvida denna frist motsvarar erforderlig tidsrymd för att erhålla upplysningar från den medlemsstat i vilken skatteobjekten finns.

67 Eftersom en mekanism för informationsutbyte inte kan användas i ett sådant fall, i avsaknad av uppgifter som gör det möjligt att inleda en utredning, måste avsikten med att bevilja skattemyndigheten i en medlemsstat en längre frist för att fastställa den aktuella skatten då det är fråga om skatteobjekt i en annan medlemsstat, inte anses vara att ge nämnda myndighet tillräckligt med tid för att från den andra medlemsstaten erhålla upplysningar avseende skatteobjekt som finns där, utan enbart att föreskriva en längre tidsperiod under vilken en eventuell upptäckt av dessa skatteobjekt kan medföra eftertaxering, i den mån den utredning som inleds till följd av en sådan upptäckt kan föranleda sådan eftertaxering före utgången av nämnda tidsperiod.

68 När en längre frist för eftertaxering tillämpas i en medlemsstat med avseende på skatteobjekt i en annan medlemsstat och med avseende på vilka skattemyndigheten i den första medlemsstaten inte förfogar över någon information, inte beror av möjligheten för denna myndighet att erhålla upplysningar från den andra medlemsstaten, saknar det för övrigt betydelse huruvida banksekretess tillämpas i den sistnämnda medlemsstaten.

69 Domstolen konstaterar, med avseende på argumentet att den frist för eftertaxering som föreskrivs i artikel 16.4 AWR fastställdes godtyckligt till tolv år, att i den mån en sådan frist förlängs då en skattemyndighet upptäcker att skatteobjekt undanhållits, verkar en medlemsstats val att begränsa denna frist i tiden och fastställa denna frist enligt den frist som gäller för inledande av ett förfarande om brottsligt skatteundandragande inte oproportionerligt.

70 Att föreskriva en längre frist för eftertaxering på tolv år för skatteobjekt, som undanhålls skattemyndigheten, innebär under sådana omständigheter inte ett överskridande av vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv skattekontroll, och bekämpa skatteundandraganden.

71 Det kan slutligen inte göras gällande mot en medlemsstat i vilken en längre frist för eftertaxering tillämpas för skatteobjekt som finns i en annan medlemsstat och som skattemyndigheten i den första medlemsstaten inte kände till, att femårsfristen inom vilken den nämnda myndigheten kan besluta om eftertaxering inte kan förlängas med avseende på skatteobjekt som även undanhölls denna myndighet men som finns i den första medlemsstaten.

72 Även om en skattskyldig person omfattas av en identisk skyldighet att till skattemyndigheten deklarera såväl inhemska tillgångar och inkomster som utländska tillgångar och inkomster, är – med avseende på de tillgångar och inkomster som inte omfattas av en mekanism för automatiskt informationsutbyte – risken för en skattskyldig person att tillgångar och inkomster som undanhålls skattemyndigheten

i vederbörandes hemviststat upptäcks mindre, då dessa är hänförliga till en annan medlemsstat än då det är fråga om inhemska tillgångar och inkomster.

73 I den mån det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs en längre frist för eftertaxering med avseende på skatteobjekt som skattemyndigheten inte kände till, kan medlemsstaten i fråga inte klandras för att ha begränsat tillämpningsområdet för denna frist till skatteobjekt som inte finns inom dess territorium.

74 Det andra typfallet motsvarar en situation i vilken skattemyndigheten i en medlemsstat förfogar över information om skatteobjekt som finns i en annan medlemsstat, på grundval av vilken en utredning kan inledas. I detta fall är det inte berättigat att i den första medlemsstaten tillämpa en längre frist för eftertaxering som inte särskilt avser att möjliggöra för skattemyndigheten i denna medlemsstat att ändamålsenligt nyttja mekanismer för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstater och som utlöses då de berörda skatteobjekten finns i en annan medlemsstat.

75 Då, såsom sökandena i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande, skattemyndigheten i en medlemsstat förfogar över tillräcklig information för att be skattemyndigheten i en annan medlemsstat, enligt reglerna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799 eller på grundval av bilaterala avtal, att lämna ut den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet, rättfärdigar inte den omständigheten att skatteobjekten finns i en annan medlemsstat en generell tillämpning av en tilläggsfrist för eftertaxering, vilken inte beror av den tidsrymd som är nödvändig för ett ändamålsenligt nyttjande av dessa mekanismer för ömsesidigt bistånd.

76 Av det ovan anförda följer att artiklarna 49 EG och 56 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en längre frist för eftertaxering avseende sparmedel och därav genererade inkomster som undanhållits skattemyndigheterna i den medlemsstaten, vilka saknar sådan information om deras existens på grundval av vilken en utredning kan inledas, när nämnda sparmedel finns i en annan medlemsstat

än den frist som tillämpas när sådana medel och inkomster är hänförliga till förstnämnda medlemsstat. Den omständigheten att banksekretess tillämpas i denna andra medlemsstat saknar i detta avseende betydelse.

Prövning av den tredje frågan i mål C-155/08

77 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan i mål C-155/08, för att – för det fall artiklarna 49 EG och 56 EG inte utgör hinder för att en medlemsstat, med avseende på tillgångar som innehas i en annan medlemsstat och de inkomster som dessa genererar, tillämpar en längre frist för eftertaxering än den som tillämpas för tillgångar och inkomster i denna medlemsstat – få klarhet i huruvida dessa artiklar ska tolkas så, att de inte heller utgör hinder för att den sanktionsavgift som påfördes med anledning av att de tillgångar och inkomster som är föremål för eftertaxering undanhölls, beräknas proportionerligt i förhållande till det eftertaxerade beloppet, och därmed på grundval av en längre tidsperiod.

78 Nämnda domstol preciserade i sitt beslut om hänskjutande – med beaktande av den möjlighet som artikel 67e AWR erbjuder skattemyndigheten att, när den skattskyldige med uppsåt eller på grund av grov oaktsamhet under mer än ett år har betalt för lite skatt, påföra en sanktionsavgift med högst 100 procent av den inledningsvis obetalda skatten – att en förlängning av fristen för eftertaxering med avseende på tillgångar och inkomster i utlandet återspeglas i storleken på den sanktionsavgift som kan påföras.

79 Sökanden i mål C-155/08 har gjort gällande att även om gemenskapsrätten inte utgör hinder för en tillämpning av en sådan bestämmelse som artikel 16.4 AWR, utgör artikel 56 EG däremot hinder för en tillämpning av en regel enligt vilken, med anledning av att fristen för eftertaxering förlängts beträffande tillgångar och inkomster i utlandet, en högre sanktionsavgift kan påföras i ett sådant fall än i ett fall som avser inhemska tillgångar och inkomster.

80 Den nederländska, den belgiska och den italienska regeringen anser däremot att bestämmelserna om fri rörlighet inte utgör hinder för att den sanktionsavgift som kan påföras då tillgångar och inkomster i utlandet har undanhållits och är föremål för eftertaxering beräknas proportionerligt i förhållande till det eftertaxerade beloppet och på grundval av en längre tidsperiod.

81 Kommissionen har observerat att i den mån tillämpningen av den nämnda längre fristen för eftertaxering inte strider mot artiklarna 49 EG och 56 EG, utgör de nämnda artiklarna inte heller hinder för att en åtskillnad görs mellan de sanktionsavgifter som med stöd av den nederländska skattelagstiftningen kan påföras beroende på huruvida de berörda tillgångarna och inkomsterna finns i den nämnda medlemsstaten eller i en annan medlemsstat.

82 Domstolen påpekar i detta hänseende först att det föreskrivs i artikel 67e.1 AWR att då en skatt fastställts till ett för lågt belopp på grund av den skattskyldiges uppsåt eller grova oaktsamhet, kan en sanktionsavgift på upp till 100 procent av det eftertaxerade beloppet påföras, utan att det görs skillnad mellan de tillgångar som ligger till grund för avgiften beroende på huruvida de innehas i Nederländerna eller i andra medlemsstater.

83 I motsats till vad sökandena har gjort gällande i målet vid den nationella domstolen i mål C-155/08, kan den nationella lagstiftningen i fråga inte jämföras med de aktuella italienska och franska lagstiftningar som var i fråga i de mål som utmynnade i domarna av den 25 februari 1988 i mål 299/86, Drexl (REG 1988, s. 1213; svensk specialutgåva, volym 9, s. 413), och av den 2 augusti 1993 i mål C-276/91, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-4413). I nämnda italienska respektive franska lagstiftningar föreskrevs bestämmelser om sanktionsavgifter för överträdelser på mervärdesskatteområdet som var hårdare i fråga om den skatt som skulle erläggas på import från en annan medlemsstat än i fråga om skatt på inhemska transaktioner i de berörda medlemsstaterna.

84 När det gäller den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är risken för att en skattskyldig person som har hemvist i Nederländerna påförs en högre sanktionsavgift, avseende tillgångar och inkomster i en annan medlemsstat än avseende inhemska tillgångar och inkomster, i själva verket enbart en följd av att den tidsperiod

som kan beaktas vid bestämning av eftertaxeringen, och därmed underlaget för nämnda avgift, kan vara längre med avseende på tillgångar och inkomster i utlandet än med avseende på inhemska tillgångar och inkomster. De sistnämnda omfattas nämligen inte av den längre frist för eftertaxering som föreskrivs i artikel 16.4 AWR.

85 Det framgår emellertid av punkterna 60–73 i förevarande dom att artiklarna 49 EG och 56 EG inte utgör hinder för att det i en medlemsstat tillämpas en längre frist för eftertaxering, med avseende på tillgångar som innehas i en annan medlemsstat än med avseende på tillgångar som innehas i den förstnämnda medlemsstaten, när det är fråga om tillgångar och inkomster som har undanhållits skattemyndigheten i den medlemsstaten och denna saknar sådan information om deras existens på grundval av vilken en utredning skulle kunna inledas.

86 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 49 EG och 56 EG ska tolkas så, att de – för det fall det i en medlemsstat tillämpas en längre frist för eftertaxering med avseende på tillgångar som innehas i en annan medlemsstat än med avseende på tillgångar som innehas i förstnämnda medlemsstat, och de utländska tillgångarna och de inkomster som dessa genererar har undanhållits skattemyndigheterna i förstnämnda medlemsstat, vilken saknar sådan information om deras existens på grundval av vilken en utredning skulle kunna inledas – inte utgör hinder för att den sanktionsavgift som påförs med anledning av att nämnda utländska tillgångar och inkomster har undanhållits beräknas proportionerligt i förhållande till det eftertaxerade beloppet och därmed på grundval av den längre fristen.

Rättegångskostnader

87 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 49 EG och 56 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar en längre frist för eftertaxering avseende sparmedel och därav genererade inkomster som undanhållits skattemyndigheterna i den medlemsstaten – vilka saknar sådan information om deras existens på grundval av vilken en utredning kan inledas – när nämnda sparmedel finns i en annan medlemsstat än den frist som tillämpas när sådana medel och inkomster är hänförliga till förstnämnda medlemsstat. Den omständigheten att banksekretess tillämpas i denna andra medlemsstat saknar i detta avseende betydelse.**

2) **Artiklarna 49 EG och 56 EG ska tolkas så att de – för det fall det i en medlemsstat tillämpas en längre frist för eftertaxering med avseende på tillgångar som innehas i en annan medlemsstat än med avseende på tillgångar som innehas i förstnämnda medlemsstat och de utländska tillgångarna och de inkomster som dessa genererar har undanhållits skattemyndigheterna i förstnämnda medlemsstat, vilken saknar sådan information om deras existens på grundval av vilken en utredning skulle kunna inledas – inte utgör hinder för att den sanktionsavgift som påförs med anledning av att nämnda utländska tillgångar och inkomster har undanhållits beräknas proportionerligt i förhållande till det eftertaxerade beloppet och därmed på grundval av den längre fristen.**

Underskrifter