# SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba'Awla)

11 ta' Ġunju 2009 *

Fil-Kawżi magħquda C-155/08 u C-157/08,

li għandhom bħala suġġett talbiet għal deċiżjoni preliminari skont l-Artikolu 234 KE, imressqa mill-Hoge Raad der Nederlanden (il-Pajjiżi l-Baxxi), permezz ta' deċiżjoni tal-21 ta' Marzu 2008, li waslet fil-Qorti tal-Ġustizzja fis-16 ta' April 2008, fil-proċeduri

**X** (C-155/08),

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

vs

**Staatssecretaris van Financiën,**

* Lingwa tal-kawża: l-Olandiż.

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (Ir-Raba' Awla),

komposta minn K. Lenaerts (Relatur), President tal-Awla, T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis u J. Malenovský, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: Y. Bot,
Reġistratur: R. Şereş, Amministratur,

wara li rat il-proċedura bil-miktub u wara s-seduta tal-11 ta' Marzu 2009,

wara li kkunsidrat l-osservazzjonijiet ippreżentati:

— għal X, minn J. J. Feenstra u L. C. A. Wijsman, advocaten,

— għal E. H. A. Passenheim-van Schoot, minn J. Hamer, advocaat, u J. A. R. van Eijsden u E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— għall-Gvern Olandiż, minn C. Wissels u M. de Grave, bħala aġenti,

— għall-Gvern Belġjan, minn J.-C. Halleux, bħala aġent,

— għall-Gvern Taljan, minn I. Bruni, bħala aġent, assistita minn S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— għall-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, minn R. Lyal u W. Roels, bħala aġenti,

wara li rat id-deċiżjoni, wara li nstema' l-Avukat Ġenerali, li l-kawżi jinqatgħu mingħajr konklużjonijiet,

tagħti l-preżenti

## Sentenza

1 It-talbiet għal deċiżjoni preliminari jirrigwardaw l-interpretazzjoni tal-Artikoli 49 KE u 56 KE.

2 Dawn it-talbiet ġew ippreżentati fil-kuntest ta' żewġ kawżi bejn persuni fiżiċi residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, jiġifieri X (Kawża C-155/08) u E. H. A. Passenheim-van Schoot (Kawża C-157/08), u l-iStaatssecretaris van Financiën (Segretarju tal-Istat għall-Finanzi) dwar rettifiki mwettqa mill-amministrazzjoni fiskali Olandiża wara s-sejba ta' beni miżmuma fi Stat Membru ieħor kif ukoll tad-dħul li joriġina minn dawn il-beni li ma ġewx iddikjarati.

## Il-kuntest ġuridiku

*Il-leġiżlazzjoni Komunitarja*

3 L-Artikolu 1(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE, tad-19 ta' Diċembru 1977, dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), kif emendata bl-att dwar il-kundizzjonijiet ta' adeżjoni tar-Repubblika tal-Awstrija, tar-Repubblika tal-Finlandja u tar-Renju tal-Iżvezja u l-aġġustamenti tat-Trattati li fuqhom hija bbażata l-Unjoni Ewropea (ĠU 1994, C 241, p. 21, u ĠU 1995, L 1, p. 1, iktar 'il quddiem id-"Direttiva 77/799"), jipprovdi:

"B'mod koformi mad-disposizzjonijiet ta' din id-Direttiva l-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri għandhom jibdlu kull informazzjoni li tista' tippermettilhom li jagħmlu stima korretta ta' taxxi fuq id-dħul u fuq il-kapital [...]"

4 L-Artikolu 2(1) tad-Direttiva 77/799 jipprovdi:

"L-awtorità kompetenti ta' xi Stat Membru tista' titlob lill-awtorità kompetenti ta' Stat Membru ieħor biex tibgħat l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1(1) f'xi każ partikolari. L-awtorità kompetenti ta' l-Istat mitlub m'għandhiex għalfejn tikkonforma mat-talba jekk jidher li l-awtorità kompetenti ta' l-Istat li jagħmel it-talba ma tkunx eżawriet is-sorsi tas-soltu tagħha ta' l-informazzjoni, li hi setgħet utilizzat, skond iċ-ċirkostanzi, biex tikseb l-informazzjoni mitluba mingħajr ma tinkorri r-riskju li tipperikola l-ksib tar-riżultat li tkun qed tfittex."

5 L-Artikolu 3 tad-Direttiva 77/799 jipprovdi:

"Għall-kategoriji ta' każijiet li huma jistabilixxu skond il-proċedura ta' konsultazzjoni stabbilita fl-Artikolu 9, l-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri għandhom jibdlu b'mod regolari l-informazzjoni msemmija fl-Artikolu 1(1) mingħajr ma ssir talba minn qabel".

6 L-Artikolu 8(1) tad-Direttiva 77/799, fil-verżjoni applikabbli għall-fatti fil-kawżi prinċipali C-155/08, jipprovdi:

"Din id-Direttiva m'għandha timponi l-ebda obbligazzjoni sabiex isiru inkjesti jew li tingħata informazzjoni jekk l-Istat Membru, li għandu jagħti l-informazzjoni, ikun miżmum mil-liġijiet tiegħu jew mill-prassi amministrattivi milli jagħmel dawn l-inkjesti jew milli jiġbor jew juża din l-informazzjoni għall-għanijiet tiegħu."

7 Id-Direttiva tal-Kunsill 2003/48/KE tat-3 ta' Ġunju 2003 dwar tassazzjoni ta' riżervi fuq id-dħul [dħul mit-tfaddil] fil-forma ta' pagamenti ta' imgħax (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 369) għandha, skont l-Artikolu 1(1), l-għan li tippermetti li d-dħul mit-tfaddil, taħt forma ta' pagamenti ta' imgħax imwettqa fi Stat Membru favur benefiċjarji effettivi, persuni fiżiċi li jkunu residenti għal skopijiet ta' taxxa fi Stat Membru ieħor jistgħu effettivament jiġu ntaxxati skont il-leġiżlazzjoni ta' dan l-aħħar Stat Membru.

8 Fil-Kapitolu II tagħha, imsejjaħ "Skambju ta' Informazzjoni", id-Direttiva 2003/48 tipprevedi l-komunikazzjoni ta' informazzjoni permezz ta' min iħallas dan l-imgħax lill-awtorità tal-Istat Membru fejn huwa jkun stabbilit (Artikolu 8) kif ukoll l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni bejnu u l-awtoritajiet kompetenti tal-Istati Membri fejn jirrisjedi l-benefiċjarju effettiv tal-imsemmi imgħax (Artikolu 9).

9 Skont l-imsemmi Artikolu 9:

"1. L-awtorità kompetenti ta' l-Istat Membru ta' l-aġent ta' pagament għandha tikkomunika l-informazzjoni msejħa fl-Artikolu 8 lill-awtorità kompetenti ta' l-Istat Membru tar-residenza ta' l-użufruttwarju.

2. Il-komunikazzjoni ta' informazzjoni għandha tkun awtomatika u għandha sseħħ mill-inqas darba fis-sena, fi żmien sitt xhur wara t-tmiem tas-sena tat-taxxa ta' l-Istat Membru ta' l-aġent ta' pagament, għall-pagamenti ta' imgħaxx kollha magħmulin matul dik is-sena.

3. Id-disposizzjonijiet tad-Direttiva 77/799/KEE għandhom japplikaw lill-iskambju ta' informazzjoni taħt din id-Direttiva, previst li d-disposizzjonjiet ta' din id-Direttiva ma jidderogawx minnha. Madankollu, l-Arikolu 8 tad-Direttiva 77/799/KEE m'għandux japplika għall-informazzjoni li għandha tiġi pprovduta skond dan il-kapitolu."

10 L-Artikolu 10(1) tad-Direttiva 2003/48, li jinsab fil-Kapitolu III tagħha, imsejjaħ "Disposiżżjonijiet Transitorji", jipprovdi li matul il-perijodu ta' tranżizzjoni, ir-Renju tal-Belġju, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Repubblika tal-Awstrija, m'għandhomx japplikaw id-dispożizzjonijiet tal-Kapitolu II ta' din id-direttiva.

*Il-leġiżlazzjoni Olandiża*

11 L-Artikolu 16 tal-Att dwar it-Taxxa (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, iktar 'il quddiem l-"AWR") jipprovdi:

"1. Meta fatt, ikun liema jkun, jagħti x'jaħseb li ma tkunx inġabret tassazzjoni jew li din tkun inġabret iżda f'ammont iżgħar, [...] il-Kummissarju jista' jiġbor it-taxxa li ma tkunx inġabret [...].

[...]

3. Id-dritt li jiġi stabbilit avviż ta' rettifika jiskadi wara terminu ta' ħames snin li jibda jiddekorri mid-data meta d-dejn tat-taxxa jsir magħruf. [...]

4. Fil-każ li ħwejjeġ taxxabbli, li jkunu nżammu jew li jkunu dehru barra l-pajjiż, ikunu ġew suġġetti għal taxxa baxxa wisq, id-dritt li tinħareġ rettifika jiskadi, b'deroga mill-ewwel subparagrafu tal-paragrafu 3, wara terminu ta' tnax-il sena li jibda jiddekorri mid-data meta d-dejn tat-taxxa jsir magħruf."

12 L-Artikolu 67e(1) u (2) tal-AWR jipprovdi:

"1. Jekk, fir-rigward ta' taxxa miġbura permezz tar-reġistru, il-fatt li l-avviż tat-taxxa jkun iffissa ammont baxx wisq jew, b'xi mod ieħor, tkun inġabret taxxa f'ammont żgħir wisq minħabba l-aġir intenzjonali jew negliġenza gravi tal-persuna taxxabbli, dan il-fatt jikkostitwixxi reat li għalih il-Kummissarju jista', flimkien mal-ħruġ ta' avviż ta' rettifika,

jimponi fuq il-persuna taxxabbli multa ta' mhux iktar minn 100 % tal-bażi tal-multa skont kemm tiġi ffissata l-bażi prevista fil-paragrafu 2.

2. Il-bażi tal-multa hija kkostitwita [...] mill-ammont li jidher fl-avviż ta' rettifika [...]."

13 Id-deċiżjoni tas-Segretarju tal-Istat għall-Finanzi Nru CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, dwar ir-regolamenti fir-rigward ta' għajnuna reċiproka internazzjonali fil-qasam tal-ġbir tat-taxxa (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën Nru CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen), tal-24 ta' Mejju 2002 (iktar 'il quddiem id-"digriet tal-iStaatssecretaris van Financiën"), jipprovdi linji gwida dwar l-implementazzjoni tad-Direttiva 77/799.

14 Skont il-punt 4.1 ta' dan id-digriet, imsejjaħ "Rekwiżiti sabiex titressaq talba lil pajjiż barrani":

"Talba għal informazzjoni tista' tirrigwarda kemm korpi u kemm persuni fiżiċi, u tista' titressaq meta l-informazzjoni tkun tippermetti li l-ammont korrett tad-dejn fiskali jiġi stabbilit (Artikolu 1 tad-Direttiva [77/799]) jew jekk l-informazzjoni tkun meħtieġa sabiex jiġu implementati d-dispożizzjonijiet ta' konvenzjonijiet fiskali bilaterali kkonċernati u/jew sabiex il-leġiżlazzjoni fiskali Olandiża tiġi applikata (ara l-artikoli varji dwar it-talbiet ta' informazzjoni tal-konvenzjonijiet fiskali bilaterali). It-talba għandha tirrigwarda biss każijiet individwali. Ma għandhiex tkun "ħarġa għas-sajd". Il-mezzi normali sabiex tinkiseb l-informazzjoni għandhom jiġu eżawriti qabel ma tkun tista' tiġi mressqa talba lil pajjiż barrani (prinċipju ta' eżawriment tal-mezzi)."

15 Il-punt 5.2 tad-deċiżjoni tal-iStaatssecretaris van Financiën huwa intitolat "Skambju awtomatiku ta' informazzjoni". Il-punt 5.2.1, intitolat "Bażi legali", jipprovdi:

"L-iskambju ta' informazzjoni huwa espressament imsemmi fl-Artikolu 3 tad-Direttiva [77/799] u fl-Artikolu 6 tal-Konvenzjoni dwar l-Għajnuna Amministrattiva Reċiproka fis-Settur Fiskali [konkluża fi Strasbourg fil-25 ta' Jannar 1988]. Jirriżulta mill-kummentarju tal-mudell tal-Konvenzjoni tal-[Organizzazzjoni għall-Kooperazzjoni Ekonomika u l-Iżvilupp (OECD)] tal-1977, li d-dispożizzjonijiet dwar l-iskambju ta' informazzjoni jirrigwardaw, b'mod partikolari, l-iskambju awtomatiku ta' din l-informazzjoni.

L-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni huwa implementat permezz ta' ftehim bejn il-partijiet fil-konvenzjoni. Dawn il-ftehim jirrigwardaw il-kategoriji ta' informazzjoni li sejra tiġi skambjata kif ukoll f'liema kundizzjonijiet u b'liema mod l-iskambju ta' informazzjoni sejjer jitmexxa.

Dawn il-ftehim huma suġġett għal arranġamenti (jew memoranda ta' ftehim). Fil-Pajjiżi l-Baxxi, dawn l-arranġamenti huma ppubblikati mill-iStaatscourant [...]

Il-Pajjiżi l-Baxxi kkonkludew numru sostanzjali ta' konvenzjonijiet speċifiċi dwar l-iskambju awtomatiku ta' informazzjoni. [...]"

16 Fis-16 ta' Ottubru 1997, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u r-Repubblika Federali tal-Ġermanja kkonkludew arranġament dwar l-iskambju ta' informazzjoni fis-settur fiskali (Nru AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, Nru 235). Dan l-arranġament ma jipprovdix għal skambju awtomatiku jew spontanju ta' data li tirrigwarda l-imgħax jew id-dħul mit-tfaddil. Ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi ma kkonkluda l-ebda konvenzjoni dwar l-iskambju ta' informazzjoni fil-settur fiskali mal-Gran Dukat tal-Lussemburgu.

## Il-kawżi prinċipali u d-domandi preliminari

*Il-Kawża C-155/08*

17 Permezz ta' ittra tas-27 ta' Ottubru 2000, il-Kummissarju Speċjali tat-Taxxa tar-Renju tal-Belġju spontanjament għadda informazzjoni lill-amministrazzjoni fiskali tal-Pajjiżi l-Baxxi dwar kontijiet finanzjarji miftuħa mal-Kredietbank Luxembourg, li huwa stabbilit fil-Lussemburgu (iktar 'il quddiem il-"KB-Lux"), f'isem persuni residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi.

18 Peress illi din l-informazzjoni waslet sabiex X jiġi preżunt bħala l-proprjetarju ta' dan il-kont, il-Kummissarju van de Belanstingdienst (Kummissarju tal-Amministrazzjoni Fiskali Olandiża, iktar 'il quddiem il-"Kummissarju") talab iktar informazzjoni f'dan ir-rigward. Wara skambju ta' korrispondenza bejn il-Kummissarju u l-konsulent ta' X, dan tal-aħħar iddikjara, f'ittra tat-8 ta' Mejju 2002, illi huwa kien il-proprjetarju ta' kont bankarju fil-KB-Lux mill-1993. B'ittra tat-23 ta' Awwissu 2002, X ipprovda informazzjoni iktar preċiża, b'mod partikolari fuq is-sitwazzjoni ta' dan il-kont matul il-perijodu kkonċernat.

19 Fit-12 ta' Novembru 2002, X irċieva avviż ta' rettifika fir-rigward tat-taxxa fuq il-kapital għas-sena bażi 1998 li kienet tinkludi korrezzjonijiet dwar, minn naħa, it-taxxa fuq id-dħul u l-kontribuzzjonijiet lis-sistema tas-sigurtà soċjali għas-snin 1993 sal-2000, u, min-naħa l-oħra, it-taxxa fuq il-kapital għas-snin bażi 1994 sa 2001. X irċieva wkoll multa ta' 50 % tal-ammont tar-rettifika.

20 Peress illi l-ilment kontra dan l-avviż ġie miċħud, X ressaq rikors quddiem il-Gerechtshof te Amsterdam (Qorti tal-Appell ta' Amsterdam), li bih allega, b'mod partikolari, illi t-terminu ta' rettifika ta' tnax-il sena, previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR fir-rigward ta' ħwejjeġ taxxabbli li jkunu nżammu barra mill-pajjiż imur kontra d-dritt Komunitarju.

21 Bid-deċiżjoni tagħha tat-18 ta' Jannar 2006, din il-qorti ddikjarat dan ir-rikors infondat, imma, peress illi kkonstatat li terminu raġonevoli kien skada, hija annullat id-deċiżjoni tal-Kummissarju u naqqset l-ammont tar-rettifika.

22 X appella minn din id-deċiżjoni quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden (Qorti Suprema tal-Pajjiżi l-Baxxi), li ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizja d-domandi preliminari segwenti:

"1) L-Artikoli 49 u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux li Stat Membru, fil-każ li ċertu dħul barrani mit-tfaddil ma jkunx ġie ddikjarat lill-awtoritajiet fiskali, japplika leġiżlazzjoni li, sabiex tagħmel tajjeb għan-nuqqas ta' possibbiltà effettiva ta' kontroll ta' dan id-dħul, tipprovdi terminu ta' rettifika ta' tnax-il sena filwaqt li għal dħul minn tfaddil li jinżamm fit-territorju nazzjonali, u li għalhekk teżisti l-possibbiltà effettiva ta' kontroll, it-terminu ta' rettifika jkun ta' ħames snin?

2) Il-fatt li l-beni inkwistjoni jinsabu fi Stat Membru li jkun stabbilixxa sigriet bankarju jaffettwa r-risposta għall-ewwel domanda?

3) Fil-każ ta' riposta pożittiva għall-ewwel domanda, l-Artikoli 49 u 56 KE ma jipprekludux li l-multa imposta minħabba n-nuqqas ta' dikjarazzjoni ta' dħul jew tal-kapital li fir-rigward tagħhom tkun ġiet irkuprata, tiġi kkalkolata b'mod proporzjonali mal-ammont imsemmi fl-avviż ta' rettifika għal dan il-perijodu itwal?"

*Il-Kawża C-157/08*

23 Fuq l-inizjattiva tagħha u wara l-mewt ta' żewġha, E. H. A. Passenheim-van Schoot għaddiet l-informazzjoni kollha dwar il-kontijiet amministrati f'bank stabbilit fil-Ġermanja u li kienu tagħha u ta' żewġha lill-awtoritajiet fiskali Olandiżi. Dawn il-kontijiet qatt ma kienu ssemmew qabel fid-dikjarazzjonijiet fiskali tagħhom dwar it-taxxa fuq id-dħul u l-kontribuzzjonijiet tas-sigurtà soċjali kif ukoll dwar it-taxxa fuq il-kapital.

24 Fuq talba ta' E. H. A. Passenheim-van Schoot, il-Kummissarju taha l-benefiċċju tas-sistema msejħa "tal-indiema", b'mod illi ma inpona fuqha l-ebda multa. Madankollu, fit-13 ta' Mejju 2005, huwa bagħtilha avviżi ta' rettifika dwar, minn naħa, it-taxxa fuq id-dħul u l-kontribuzzjonijiet għas-sistema tas-sigurtà soċjali għas-snin bażi 1993 sal-1996, u, min-naħa l-oħra, it-taxxa fuq il-kapital għas-snin bażi 1994 sal-1997 kif ukoll deċiżjonijiet konnessi fir-rigward tal-imgħax.

25 E. H. A. Passenheim-van Schoot ressqet rikors quddiem ir-Rechtbank te Arnhem (Tribunal ta' Arnhem), li bih allegat, b'mod partikolari, illi t-terminu ta' rettifika ta' tnax-il sena, previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR, fir-rigward ta' ħwejjeġ taxxabbli li jkunu nżammu barra 'l pajjiż, imur kontra d-dritt Komunitarju.

26 Wara li l-imsemmi rikors ġie miċħud, E. H. A. Passenheim-van Schoot appellat quddiem il-Hoge Raad der Nederlanden, li ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja domanda preliminari identika għall-ewwel domanda magħmula fil-Kawża C-155/08.

27 Permezz ta' digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tas-26 ta' Mejju 2008, il-Kawżi C-155/08 u C-157/08 ġew magħquda flimkien għall-finijiet tal-proċedura bil-miktub u dik orali kif ukoll għall-finijiet tas-sentenza.

**Fuq id-domandi preliminari**

*Fuq l-ewwel u t-tieni domandi tal-Kawża C-155/08 u fuq id-domanda tal-Kawża C-157/08*

28 Permezz tal-ewwel u tat-tieni domandi tal-Kawża C-155/08 u tad-domanda tal-Kawża C-157/08, il-qorti tar-rinviju essenzjalment qed tistaqsi jekk l-Artikoli 49 KE u 56 KE għandhomx jiġu interpretati fis-sens li jipprekludu leġiżlazzjoni ta' Stat Membru li tipprovdi li, fil-każ li d-dħul minn tfaddil u/jew dħul imnissel minn dan it-tfaddil ma jiġix iddikjarat lill-awtoritajiet fiskali, it-terminu ta' rettifika, meta l-imsemmi tfaddil jinżamm fl-istess Stat Membru, ikun ta' ħames snin, filwaqt li t-terminu ta' rettifika għal dak it-tfaddil li jinżamm fi Stat Membru ieħor jiġi estiż għal tnax-il sena. F'dan ir-rigward hija tistaqsi dwar l-eventwali effett tal-fatt li l-liġi tal-Istat Membru l-ieħor tipprovdi għas-sigriet bankarju.

Dwar l-eżistenza ta' restrizzjoni għal-libertajiet ta' moviment

29 Skont ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali u l-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, leġiżlazzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali tirrestrinġi kemm il-moviment liberu tal-kapital kif ukoll il-libertà li jiġu pprovduti servizzi. Fil-fatt hija tirrendi inqas attraenti, għal persuna taxxabbli residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi, it-trasferiment tad-dħul mit-tfaddil tagħha lejn Stat Membru ieħor u li jinżammu hemm. Ikun ukoll inqas attraenti għal persuna stabbilita barra mill-Pajjiżi l-Baxxi, meta mqabbla ma' residenti ta' dan l-Istat Membru, li tiġbor it-tfaddil u li tipprovdi servizzi lil dawn ir-residenti.

30 Min-naħa l-oħra, il-Gvernijiet Olandiżi u Belġjani jqisu li din id-dispożizzjoni ma tikkostitwixxix restrizzjoni għal-libertà li jiġu pprovvduti servizzi jew għall-moviment liberu tal-kapital. Fil-fatt, l-Artikolu 16(4) tal-AWR huwa applikabbli indipendentement min-nazzjonalità u post ta' stabbiliment jew ta' residenza tal-persuna taxxabbli. Din id-dispożizzjoni, fir-rigward ta' persuna taxxabbli li tiddikjara lill-awtoritajiet id-dħul minn tfaddil u d-dħul li hija tagħmel minnhom, ma hijiex ostakolu għaż-żamma ta' dak it-tfaddil fi Stat Membru ieħor. Anki fil-każ fejn dan it-tfaddil ma jiġix iddikjarat

lill-awtoritàjiet fiskali, l-applikazzjoni ta' terminu pprorogat ta' rettifika ma jistax ikollha effett dissważiv fir-rigward taż-żamma tagħhom fi Stat Membru ieħor, peress li, fit-tali każ, l-imsemmija awtoritajiet ma jkollhom l-ebda possibbiltà reali li jiksbu l-informazzjoni dwar dan it-tfaddil.

31 Il-Gvern Olandiż iżid li l-applikazzjoni ta' terminu pprorogat ta' rettifika ma jdaħħal l-ebda diskriminazzjoni fir-rigward taċ-ċertezza legali li tikkonċerna l-tfaddil li jinżamm barra 'l pajjiż meta mqabbel ma' dak li jinżamm fil-Pajjiżi l-Baxxi, sa fejn, fiż-żewġ sitwazzjonijiet, iċ-ċertezza legali tista' u għandha sseħħ l-ewwel u qabel kollox permezz tad-dikjarazzjoni tal-imsemmija tfaddil u dħul li huma jiġġeneraw. Min-naħa tiegħu, il-Gvern Belġjan iqis li l-Artikolu 16(4) tal-AWR ma jistax jitqies li huwa diskriminatorju, fis-sens li persuni taxxabbli li għandhom tfaddil f'banek imwaqqfa fil-Pajjiżi l-Baxxi huma suġġett għal dikjarazzjoni awtomatika tad-data bankarja tagħhom lill-awtoritajiet fiskali ta' dak l-Istat Membru u b'hekk huwa impossibbli li ma ssirx dikjarazzjoni tal-imsemmi tfaddil filwaqt li l-persuni taxxabbli li jkunu tefgħu t-tfaddil tagħhom fi Stat Membru ieħor ikunu suġġetti għal skambju ta' informazzjoni ta' natura limitata.

32 F'dan ir-rigward għandu jitfakkar li l-Artikolu 49 KE jipprekludi l-applikazzjoni ta' kull leġiżlazzjoni nazzjonali li jkollha bħala effett li tirrendi l-provvista ta' servizzi bejn Stati Membri iktar diffiċli mill-provvista ta' servizzi purament interna fi Stat Membru (ara, b'mod partikolari, is-sentenzi tat-28 ta' April 1998, Safir, C-118/96, Ġabra p. I-1897, punt 23; tal-4 ta' Marzu 2004, Il-Kummissjoni vs Franza, C-334/02, Ġabra p. I-2229, punt 23; kif ukoll tal-11 ta' Settembru 2007, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-318/05, Ġabra p. I-6957, punt 81).

33 Barra minn hekk, il-miżuri imposti minn Stat Membru li huma ta' natura li jiddiswadu lir-residenti tiegħu milli jisselfu jew jinvestu fi Stati Membri oħra jikkostitwixxu b'mod partikoli restrizzjonijiet fuq il-moviment tal-kapital, fis-sens tal-Artikolu 56(1) KE (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-26 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju, C-478/98, Ġabra p. I-7587, punt 18).

34 Fil-kawżi preżenti, jirriżulta mill-Artikolu 16(3) u (4) tal-AWR li, meta ma tinġabarx it-taxxa jew tkun inġabret f'ammonti żgħar wisq, l-awtoritajiet fiskali Olandiżi jistgħu jfittxu jirkupraw it-taxxa f'terminu ta' ħames snin, fil-każ li l-tfaddil u d-dħul ikun ġej mill-Pajjiżi l-Baxxi, u f'terminu ta' tnax-il sena, fil-każ ta' tfaddil jew dħul barrani.

35 Il-liġi Olandiża, billi ssuġġettat is-setgħa li tiġbor it-taxxa għal terminu massimu ta' rettifika, riedet tagħti lill-persuni taxxabbli residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi ċertezza legali fir-rigward tal-obbligi fiskali tagħhom. Għaldaqstant, fir-rigward tat-tfaddil u dħul li jiġi minn Stat Membru ieħor, din tingħata biss wara tnax-il sena, minflok ħames snin.

36 Kif jenfasizzaw il-Gvern Olandiż u Belġjan, din id-differenza fit-trattament skont il-post fejn jinsab id-dħul minn tfaddil ma titlaqx bil-fatt li l-persuna taxxabbli tista' f'kull mument tiddikjara lill-awtorità fiskali l-tfaddil li hija għandha barra 'l pajjiż kif ukoll id-dħul li hija jkollha minnhom.

37 Fil-fatt, fir-rigward tat-tfaddil u tad-dħul nazzjonali, huwa biżżejjed li jiġi rrilevat, kif ammetta l-Gvern Olandiż waqt is-seduta, li t-terminu ta' rettifika ma jiġix ipprorogat fil-każ li ma jiġux iddikjarati lill-awtorità fiskali. Dan japplika wkoll għat-tfaddil jew id-dħul nazzjonali li ma jkunx miżmum f'kont bankarju jew li ma jkunx ġej minn dak il-kont u li, għalhekk, ma jkollux jingħata b'informazzjoni lill-awtoritajiet, jew ma jkunx ġie ddikjarati lill-awtoritajiet. Isegwi li, filwaqt li persuna taxxabbli li ma tiddikjarax it-tfaddil jew id-dħul nazzjonali tagħha lill-awtoritajiet, tikseb, diġà wara ħames snin, iċ-ċertezza li t-tfaddil u d-dħul tagħha ma jkunx ser ikun suġġett għal tassazzjoni, fil-każ ta' tfaddil jew dħul li ġej minn Stat Membru ieħor u li ma jkunx ġie ddikjarat, din iċ-ċertezza madankollu tinkiseb biss wara tnax-il sena.

38 Barra minn hekk, meta r-rettifika tat-taxxa jkollha magħha multa, din tiġi kkalkolata abbażi tal-ammont indikat fl-avviż tar-rettifika u, għalhekk, abbażi tal-perijodu kkonċernat, ħaġa li tfisser li, fil-każ li jiġi applikat it-terminu pprorogat ta' rettifika, previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR, il-persuna taxxabbli tkun esposta għar-riskju li tiġi imposta fuqha multa kkalkolata abbażi tar-rettifika li tirrigwarda perijodu itwal mill-

perijodu li jista' jittieħed inkunsiderazzjoni fis-sitwazzjoni meta l-ħwejjeġ taxxabbli li jkunu suġġetti għal rettifika jinżammu jew jidhru fil-Pajjiżi l-Baxxi.

39 Fid-dawl ta' dawn ir-raġunijiet, l-applikabbiltà ta' terminu pprorogat ta' rettifika għall-persuni taxxabbli residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi fir-rigward ta' tfaddil miżmum barra minn dan l-Istat Membru u tad-dħul li huwa joħloq hija ta' natura li tirrendi inqas attraenti, għal dawn il-persuni taxxabbli, it-trasferiment tat-tfaddil tagħhom lejn Stat Membru ieħor sabiex jibbenefikaw mis-servizzi finanzjarji li dawn l-Istati Membri joffru milli kieku jżommu l-imsemmija tfaddil u jiksbu servizzi finanzjarji fil-Pajjiżi l-Baxxi.

40 Isegwi li leġiżlazzjoni bħal dik fil-kawżi prinċipali tikkostitwixxi restrizzjoni kemm tal-libertà li jiġu pprovduti servizzi u kemm tal-moviment liberu tal-kapital, ipprojbita, bħala regola, mill-Artikoli 49 KE u 56 KE rispettivament.

Fuq il-ġustifikazzjoni tar-restrizzjoni tal-libertajiet ta' moviment

41 Skont il-Gvern Olandiż, Belġjan u Taljan, l-Artikolu 16(4) tal-AWR huwa ġġustifikat min-neċessità li tinżamm l-effikaċja tal-kontrolli fiskali kif ukoll, skont il-Gvern Olandiż, mill-ġlieda kontra l-frodi fiskali.

42 L-ewwel nett, l-imsemmija Gvernijiet josservaw li l-applikazzjoni ta' terminu ta' rettifika pprorogat fir-rigward ta' tfaddil miżmum mir-residenti ta' Stat Membru barra minn dan l-Istat Membru u d-dħul li jirċievu minnhom hija r-riżultat tan-nuqqas ta' possibbiltà reali għall-awtorità fiskali ta' dak l-Istat Membru li jikseb l-informazzjoni dwar it-tfaddil u d-dħul li jiġi minn Istat Membru ieħor. F'dan ir-rigward, huma jenfasizzaw li l-leġiżlatur Komunitarju, permezz tal-premessa 5 tad-Direttiva 2003/48, għaraf li, "[f]in-nuqqas ta' kordinazzjoni ta' sistemi nazzjonali tat-taxxa għat-tassazzjoni ta' riżervi fuq id-dħul fil-forma ta' pagamenti ta' imgħaxx, b'mod partikolari fir-rigward

tat-trattament ta' imgħaxx ta' persuni mhux residenti, bħalissa residenti ta' l-Istati Membri jistgħu jevitaw kull forma ta' tassazzjoni fl-Istat Membru tar-residenza tagħhom fuq l-imgħaxx li jaqilgħu minn Stat Membru ieħor."

43 F'sitwazzjoni bħal din, it-terminu pprorogat ta' rettifika jippermetti, fil-każ li t-tfaddil miżmum fi Stat Membru ieħor jinkixef, li l-intaxxar ta' dan it-tfaddil kif ukoll id-dħul li huwa jiġġenera u t-tfaddil u d-dħul nazzjonali jitpoġġew fuq livell wieħed. B'hekk, fil-kawżi prinċipali, fin-nuqqas ta' terminu pprorogat ta' rettifika, it-tfaddil u d-dħul ikkonċernati ma setgħux, għal ċertu numru ta' snin, ikunu suġġetti għat-taxxa. L-applikazzjoni ta' terminu pprorogat ta' rettifika jservi wkoll ta' kumpens għaż-żmien meħtieġ sabiex tinkiseb l-informazzjoni meta jitħaddem il-mekkaniżmu ta' għajnuna reċiproka bejn l-Istati Membri.

44 It-tieni nett, it-terminu pprorogat ta' rettifika għandu jitqies li huwa bżonnjuż fil-kuntest tal-ġlieda kontra l-frodi fiskali. F'dan ir-rigward, il-Gvern Olandiż isostni li l-Artikolu 16(4) tal-AWR huwa applikabbli biss jekk it-tfaddil barrani ma jiġix iddikjarat lill-awtoritàjiet fiskali u li dawn tal-aħħar ma kellhom l-ebda indizju sabiex jibdew huma stess investigazzjoni; b'hekk l-Artikolu 16(4) huwa applikabbli biss fil-każijiet ta' frodi jew ta' evażjoni fiskali.

45 F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li jikkostitwixxu raġunijiet imperattivi ta' interess pubbliku li jistgħu jiġġustifikaw restrizzjoni għall-eżerċizzju tal-libertajiet ta' moviment iggarantiti mit-Trattat KE kemm in-neċessità li tinżamm l-effikaċja tal-kontrolli (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tat-18 ta' Diċembru 2007, A, C-101/05, Ġabra p. I-11531, punt 55) kif ukoll il-ġlieda kontra l-frodi fiskali (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tal-11 ta' Ottubru 2007, ELISA, C-451/05, Ġabra p. I-8251, punt 81).

46 Fir-rigward tal-moviment tal-kapital, l-Artikolu 58(1)(b) KE jipprovdi li l-Artikolu 56 KE ma jaffettwax id-dritt li għandhom l-Istati Membri li jieħdu l-miżuri

kollha indispensabbli sabiex jilqgħu għall-ksur tal-liġijiet u r-regolamenti tagħhom, b'mod partikolari, fil-qasam fiskali.

47 Madankollu, sabiex miżura restrittiva tkun iġġustifikata, hija għandha tirrispetta l-prinċipju ta' proporzjonalità, fis-sens li hija għandha tkun adegwata sabiex tiggarantixxi li jintlaħaq l-għan tagħha filwaqt li ma tmurx lil hinn minn dak li jkun neċessarju sabiex huwa jintlaħaq (sentenza Il-Kummissjoni vs Franza, iċċitata iktar 'il fuq, punt 28).

48 F'dan il-kuntest, ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali josservaw li, l-ewwel nett, il-leġiżlazzjoni nazzjonali fil-kawżi prinċipali ma hijiex kapaċi tilħaq l-għanijiet tagħha, għaliex il-proroga fit-terminu ta' rettifika ma żiditx fiha nnifsha s-setgħat ta' kontroll tal-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru fir-rigward tal-ħwejjeġ taxxabbli miżmuma fi Stat Membru ieħor. Dan huwa, b'mod partikolari, il-każ meta l-Istat Membru l-ieħor japplika s-sigriet bankarju.

49 F'dan ir-rigward, għandu jiġi rrilevat li, jekk il-proroga fit-terminu ta' rettifika ma żiditx, fiha nnifsha, is-setgħat investigattivi li għandhom l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru, hija tippermettilhom, madankollu, fil-każ li ħwejjeġ taxxabbli miżmuma fi Stat Membru ieħor jinkixfu u li huma ma kinux jafu bihom, li jibdew investigazzjoni u, meta jsir magħruf li dawn il-ħwejjeġ ma kinux suġġetti għal taxxa, jew li jkunu ġew intaxxati f'ammonti żgħir wisq, joħorġu avviż ta' rettifika.

50 L-argument fil-punt 49 japplika wkoll meta, bħal fil-fatti tal-Kawża C-155/08, l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jiġu informati bl-eżistenza ta' ħwejjeġ taxxabli miżmuma fi Stat Membru ieħor li japplika s-sigriet bankarju.

51 Barra minn hekk, l-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' rettifika fil-każ ta' ħwejjeġ taxxabbli li nżammu jew li dehru fi Stat Membru ieħor tista' twassal lill-persuni taxxabbli li jżommu dan it-tfaddil biex jiddikjaraw mal-awtorità dan

it-tfaddil jew d-dħul li jiġi minnu, u dan sabiex ma jesponux ruħhom ulterjorment għal rettifika kif ukoll, jekk ikun l-każ, għal multa, ikkalkolati, it-tnejn li huma, abbażi ta' terminu li jista' jilħaq tnax-il sena.

52 Għalhekk, għandu jiġi rrikonoxxut li dispożizzjoni, kif inhi dik fl-Artikolu 16(4) tal-AWR, tikkontribwixxi sabiex tiżgura l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi fiskali.

53 Madankollu, għad irid jiġi evalwat, kif isostnu r-rikorrenti fit-tieni lok fil-kawżi prinċipali, jekk din id-dispożizzjoni tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jintlaħqu l-għanijiet tagħha.

54 Fil-fatt, skont ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali, l-Artikolu 16(4) tal-AWR ma jikkunsidrax il-possibbiltà pprovduta lill-Istati Membri, permezz tal-Artikoli 1 sa 3 tad-Direttiva 77/799, li jiksbu mingħand Stat Membru ieħor kull informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż tat-taxxa. F'dan ir-rigward, huma jenfasizzaw il-possibbiltà, prevista fl-imsemmi Artikolu 3, li jistabbilixxu skambju awtomatiku ta' informazzjoni. Il-fatt li Stat Membru ma jużax din il-possibbiltà ta' skambju ta' informazzjoni għandha titqies li hija x-xewqa proprja tiegħu u bl-ebda mod ma tista' tiġi invokata kontra l-persuna taxxabbli.

55 Barra minn hekk, id-dispożizzjoni nazzjonali fil-kawżi prinċipali hija sproporzjonata għaliex hija ma tagħmilx distinzjoni bejn jekk ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi kkonkludiex ftehim ta' skambju ta' informazzjoni mal-Istat li minnu ġejjin il-ħwejjeġ taxxabbli, jew jekk l-Istat l-ieħor japplikax is-sigriet bankarju, jew jekk l-Istat l-ieħor huwiex Stat Membru jew Stat terz. Fuq dan il-punt, ir-rikorrenti fil-kawżi prinċipali jippreċiżaw li, kif previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR, l-implementazzjoni ta' ftehim ta' skambju ta' informazzjoni ma għandux normalment bżonn ta' terminu addizzjonali ta' seba' snin. Huma jsostnu li dan it-terminu ġie ddeterminat b'mod kemxejn arbitrarju, b'riferiment għat-terminu li fih proċeduri kriminali għandhom jiġu ppreżenti fil-każ ta' frodi, anki jekk, fid-dritt kriminali Olandiż, dan it-terminu proċedurali huwa l-istess kemm għal sitwazzjonijiet nazzjonali u kemm għal sitwazzjonijet transnazzjonali.

56 Min-naħa l-oħra, skont il-Gvernijiet tal-Istati Membri li ppreżentaw osservazzjonijiet, l-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' rettifika fil-każ ta' ħwejjeġ taxxabli li ġejjin minn Stat Membru ieħor hija bżonnjuża sabiex tirrimedja n-nuqqas ta' possibbiltà reali għall-awtoritàjiet fiskali tal-ewwel Stat Membru li jiksbu informazzjoni dwar it-tfaddil miżmum fit-tieni Stat Membru.

57 Dawn il-Gvernijiet josservaw, fir-rigward tal-possibbiltà eventwali ta' għajnuna reċiproka bejn l-Istati Membri, illi din it-talba għal informazzjoni ma tistax, skont l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/799, titressaq mill-Istat Membru ħlief fil-każ speċifiku meta l-Istat Membru jkollu diġà l-provi bażiċi. Barra minn hekk, l-Artikolu 8 ta' din id-direttiva jipprekludi, fil-każ fejn l-Istat Membru l-ieħor japplika s-sigriet bankarju, il-komunikazzjoni ta' informazzjoni protetta. Fl-aħħar nett, fil-qasam tad-dħul mit-tfaddil, ma teżistix konvenzjoni bilaterali li tippermetti l-komunikazzjoni awtomatika ta' informazzjoni kif previst fl-Artikolu 3 tal-imsemmija direttiva.

58 F'dan ir-rigward, għandu jiġi osservat li, skont l-Artikolu 16(4) tal-AWR, it-terminu pprorogat ta' rettifika ttella' minn ħames snin għal tnax-il sena indipendentement mill-kwistjoni li jsir magħruf jekk, fil-każ konkret ta' applikazzjoni, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi għandux il-mezzi biex jikseb l-informazzjoni neċessarja mingħand l-Istat Membru fejn ikunu miżmuma l-ħwejjeġ taxxabbli, kemm jekk permezz tal-għajnuna reċiproka prevista fid-Direttiva 77/799 jew permezz ta' skambju ta' informazzjoni mwettqa bis-saħħa ta' konvenzjoni bilaterali konkluża ma' dan l-aħħar Stat Membru. Barra minn hekk, it-terminu pprorogat ta' rettifika japplika wkoll fil-każ fejn, minħabba li l-Istat Membru l-ieħor japplika s-sigriet bankarju, talba ta' komunikazzjoni tad-data bankarja ma tkunx possibbli.

59 Isegwi li, fil-kuntest ta' dispożizzjoni bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, it-terminu addizzjonali mogħti lill-awtoritajiet fiskali tal-Istat Membru kkonċernat sabiex iwettaq rettifika fir-rigward tal-ħwejjeġ li nżammu jew li dehru fi Stat Membru ieħor, ma jikkorrispondix neċessarjament ma' dak li huwa meħtieġ sabiex l-imsemmija awtoritajiet jivverifikaw ċerta informazzjoni mingħand dan l-Istat Membru permezz tal-għajnuna reċiproka prevista fid-Direttiva 77/799 jew permezz tas-sistema ta' skambju ta' informazzjoni stabbilita b'konvenzjoni bilaterali.

60 Madankollu, dan ma jfissirx, b'mod ġenerali, li l-proroga tat-terminu li fih dawn l-awtoritajiet jistgħu joħorġu avviż ta' rettifika fil-każ ta' tfaddil jew dħul li ġej minn Stat Membru ieħor għandha titqies sproporzjonata fir-rigward tal-għan li jiggarantixxi l-osservanza tad-dispożizzjonijet fiskali nazzjonali.

61 F'dan ir-rigward, għandu jiġi enfasizzat li, bla ħsara għad-dispożizzjonijiet Komunitarji ta' armonizzazzjoni applikabbli f'dan il-każ, Stat Membru ma jistax jiġi obbligat jorganizza l-leġiżlazzjoni tiegħu fil-qasam tal-kontrolli fiskali skont iċ-ċirkustanzi speċifikament prevalenti f'kull Stat Membru ieħor jew f'Stati terzi.

62 Sabiex jiġi evalwat jekk dispożizzjoni, bħal dik inkwistjoni fil-kawżi prinċipali, tmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex tiżgura l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi fiskali, hemm bżonn li ssir distinzjoni bejn żewġ xenarji.

63 L-ewwel xenarju jikkorrispondi għal sitwazzjoni fejn ħwejjeġ li huma taxxabbli fi Stat Membru u li jinsabu fi Stat Membru ieħor ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru u li dawn tal-aħħar ma jkollhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tal-imsemmija ħwejjeġ sabiex ikunu jistgħu jibdew investigazzjoni. F'din l-ipoteżi, dan l-ewwel Stat Membru jinsab fl-impossibbiltà li jikkomunika mal-awtoritajiet kompetenti tal-Istat Membru l-ieħor sabiex dan tal-aħħar jgħaddilu l-informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż ta' taxxa.

64 Peress li l-Artikolu 2 tad-Direttiva 77/799 ma jippermettix lill-awtoritajiet ta' Stat Membru milli jikkuntattjaw lill-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor ħlief f'każ speċifiku, l-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru, li ma jkollhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza ta' ħwejjeġ taxxabbli li jinsabu f'dan l-Istat Membru ieħor, ikunu jistgħu jibdew investigazzjoni biss jekk jirċievu minn qabel l-informazzjoni dwar dawn il-ħwejjeġ mingħand Stat Membru ieħor, permezz tas-sistema ta' skambju awtomatiku

ta' informazzjoni stabbilita fl-Artikolu 9 tad-Direttiva 2003/48, jew mingħand il-persuna taxxabbli nnifisha jew mingħand terzi.

65 Kuntrarjament għal dak li ssostni E. H. A. Passenheim-van Schoot, il-fatt li Stat Membru, sabiex jikseb id-data bankarja tal-persuni taxxabbli tiegħu, ma jużax il-possibbiltà, prevista fl-Artikolu 3 tad-Direttiva 77/799, ta' skambju awtomatiku ta' informazzjoni, ma huwiex fih innifsu biżżejjed sabiex iċaħħad lil dan l-Istat Membru mid-dritt li japplika fir-rigward tal-imsemmija persuni taxxabbli terminu pprorogat ta' rettifika differenti skont jekk id-dħul mit-tfaddil tagħhom ikunx miżmum f'dan l-istess Stat Membru jew fi Stat Membru ieħor. Fil-fatt, l-imsemmi Artikolu 3, peress li jħalli f'idejn l-Istati Membri sabiex jistabbilixxu mekkaniżmu ta' skambju regolari u awtomatiku ta' informazzjoni għal kategoriji ta' każijiet li huma għandhom jiddeterminaw fil-kuntest tal-proċedura ta' konsultazzjoni previst fl-Artikolu 9 tal-imsemmija direttiva, jipprovdi biss il-possibbiltà lil Stat Membru li jikkuntattja Stati Membri oħra sabiex jistabbilixxu tali mekkaniżmu, li t-twettiq tiegħu jiddependi, għalhekk, fuq id-deċiżjoni ta' dawn l-Istati Membri l-oħra.

66 Il-kwistjoni dwar jekk, meta ħwejjeġ taxxabbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ieħor u li dawn ma kellhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom sabiex ikun jistgħu jibdew investigazzjoni, l-applikazzjoni minn dan l-aħħar Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' rettifika tikkostitwixxix mezz proporzjonat fir-rigward tal-għan li jiggarantixxi r-rispett tad-dispożizzjonijiet fiskali ma tiddependi, għalhekk, bl-ebda mod mill-kwistjoni dwar jekk dan it-terminu jikkorrispondix maż-żmien meħtieġ sabiex tinkiseb l-informazzjoni mingħand l-Istat Membru li fih ikunu miżmuma l-ħwejjeġ taxxabbli.

67 Peress li fit-tali każ, fin-nuqqas ta' provi biex tinbeda investigazzjoni, l-użu tal-mekkaniżmu ta' skambju ta' informazzjoni huwa eskluż, l-għoti lill-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru ta' terminu itwal sabiex tiġi stabbilita t-taxxa fuq ħwejjeg taxxabbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor għandu jitqies li huwa intiż mhux biex jagħti lill-imsemmija awtoritajiet iż-żmien neċessarju sabiex jiksbu mingħand l-Istat Membru l-ieħor l-informazzjoni fuq il-ħwejjeġ taxxabbli miżmuma fih, imma għandu jitqies biss li jipprovdi terminu itwal li matulu l-eventwalità ta' kxif ta' dawn il-ħwejjeġ taxxabbli jistgħu jkunu suġġett għal rettifika, sa fejn l-investigazzjoni mibdija wara dan il-kxif tista' twassal għal din ir-rettifika qabel l-iskadenza ta' dan it-terminu.

68 Barra minn hekk, peress li l-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' rettifika, fil-każ meta ħwejjeġ taxxabbli jinsabu fi Stat Membru ieħor u li dwarhom l-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru ma jkollhom l-ebda ħjiel, ma għandhiex rwol fir-rigward tal-possibbiltà li dawn l-awtoritajiet jiksbu informazzjoni minn dan l-Istat Membru l-ieħor, il-kwistjoni dwar jekk dan tal-aħħar japplikax is-sigriet bankarju hija bla ebda rilevanza.

69 Għandu jiġi kkonstatat, fir-rigward tal-argument li jgħid li t-terminu ta' rettifika previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR ġie stabbilit b'mod artibrarju għal tnax-il sena, illi, sa fejn dan it-terminu jista' jiġi pprorogat fil-każ li l-ħwejjeġ taxxabbli ma jiġux iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali, l-għażla ta' Stat Membru li jillimita dan it-terminu fiż-żmien u li jiddetermina dan il-limitu abbażi tat-terminu applikabbli fil-proċeduri għal reati ta' frodi fiskali ma tidhirx li hija sporporzjonata.

70 F'dawn iċ-ċirkustanzi, il-fatt li ħwejjeġ taxxabbli li ma ġewx iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali jiġu suġġetti għal terminu pprorogat ta' rettifika ta' tnax-il sena ma jmurx lil hinn minn dak li huwa neċessarju sabiex jiggarantixxi l-effikaċja tal-kontrolli fiskali u l-ġlieda kontra l-frodi fiskali.

71 Fl-aħħar nett, ma jista' jintqal xejn kontra Stat Membru, li japplika terminu pprorogat ta' rettifika fil-każ fejn ħwejjeġ taxxabbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor u li tagħhom l-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru ma kinux jafu bihom, ħlief li, fil-każ ta' ħwejjeġ taxxabbli li wkoll ma ġewx iddikjarati lil dawn l-awtoritajiet fiskali imma li jinsabu ġewwa l-istess Stat Membru, ma jistax jiġi pprorogat it-terminu ta' ħames snin li fih l-imsemmija awtoritajiet jistgħu joħorġu rettifika.

72 Fil-fatt, anki jekk persuna taxxabbli hija suġġett għall-istess obbligu ta' dikjarazzjoni lill-awtoritajiet fiskali kemm għat-tfaddil u għad-dħul tagħha nazzjonali u kemm għat-tfaddil u għad-dħul tagħha mhux nazzjonali, jibqa' l-fatt li, fir-rigward tat-tfaddil u tad-dħul li ma humiex suġġett għas-sistema awtomatika ta' skambju ta' informazzjoni, ir-riskju ta' kxif għal persuna taxxabbli tat-tfaddil u tad-dħul li ma ġewx iddikjaratx lill-

awtoritajiet tal-Istat Membru li fih hija residenti huwa iżgħar fil-każ meta t-tfaddil u d-dħul ikunu ġejjin minn Stat Membru ieħor minn fil-każ ta' tfaddil u dħul nazzjonali.

73 Għalhekk, sa fejn Stat Membru jipprovdi għal terminu ta' rettifika itwal fil-każ ta' ħwejjeġ taxxabbli li tagħhom l-awtoritajiet fiskali ma kinux jafu bihom, Stat Membru ma jistax jiġi obbligat jillimita l-kamp tal-applikazzjoni tat-terminu għal ħwejjeġ taxxabbli li ma jinsabux fuq it-territorju tiegħu.

74 It-tieni xenarju jikkorrispondi għal sitwazzjoni fejn l-awtoritajiet fiskali jkollhom indizji dwar il-ħwejjeġ taxxabbli li jinsabu fi Stat Membru ieħor u li dawn l-indizji jippermettulhom jibdew investigazzjoni. F'din l-ipoteżi, l-applikazzjoni mill-ewwel Stat Membru ta' terminu pprorogat ta' rettifika, li ma huwiex intiż speċifikament sabiex jippermetti lill-awtoritajiet fiskali ta' dan l-Istat Membru li jużaw b'mod għaqli l-mekkaniżmu ta' għajnuna reċiproka bejn l-Istati Membri u li japplika meta l-ħwejjeġ taxxabbli kkonċernati jinsabu fi Stat Membru ieħor, ma għandux jitqies li huwa ġustifikat.

75 Fil-fatt, kif isostnu r-rikorrenti fil-kawżi prinċipali, meta l-awtoritajiet fiskali ta' Stat Membru jkollhom l-indizji li jippermettulhom jikkomunikaw mal-awtoritajiet kompetenti ta' Stat Membru ieħor, kemm jekk permezz tal-mekkaniżmu ta' għajnuna reċiproka prevista fid-Direttiva 77/799 jew permezz ta' konvenzjonijiet bilaterali, sabiex dawn l-awtoritajiet tal-aħħar jgħaddulhom l-informazzjoni neċessarja sabiex jiġi stabbilit l-ammont preċiż tat-taxxa, is-sempliċi fatt li l-ħwejjeġ taxxabbli kkonċernati jinsabu fi Stat Membru ieħor ma jiġġustifikax l-applikazzjoni ġenerali ta' terminu addizzjonali ta' rettifika li ma jirrigwarda bl-ebda mod iż-żmien meħtieġ sabiex jintuża b'mod utli dan il-mekkaniżmu ta' għajnuna reċiproka.

76 Jirriżulta minn dak kollu li ntqal li l-Artikoli 49 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux l-applikazzjoni minn Stat Membru, meta d-dħul minn tfaddil u d-dħul miksub b'dan it-tfaddil ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali ta' dan l-Istat Membru u li l-imsemmija awtoritajiet ma jkollhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom li jippermettilhom li jibdew investigazzjoni, ta' terminu ta' rettifika

itwal meta dan it-tfaddil jinżamm fi Stat Membru ieħor milli minn meta dan jinżamm fl-ewwel Stat Membru. Il-fatt li l-Istat Membru l-ieħor japplika s-sigriet bankarju ma huwiex, f'dan ir-rigward, rilevanti.

*Fuq it-tielet domanda fil-Kawża C-155/08*

77 Permezz tat-tielet domanda fil-Kawża C-155/08, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, fil-każ li l-Artikoli 49 KE u 56 KE ma jipprekludux l-applikazzjoni minn Stat Membru, għat-tfaddil miżmum fi Stat Membru ieħor u għad-dħul li huma jiġġeneraw, ta' terminu ta' rettifika itwal minn dak applikat għall-tfaddil u għad-dħul li ġejjin minn dak l-istess Stat Membru, jekk dawn l-artikoli għandhomx jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux lanqas li l-impożizzjoni ta' multa, meta t-tfaddil u d-dħul li ma ġewx iddikjarati u li huma suġġett għal rettifika, jiġi kkalkolat b'mod proporzjonali mal-ammont fir-rettifika, u għalhekk, abbażi ta' perijodu itwal.

78 Fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha, l-imsemmija qorti tippreċiża li, fid-dawl tal-possibbiltà li l-Artikolu 67e tal-AWR jagħti lill-awtoritajiet fiskali li jimponu fuq persuna taxxabbli, li xjentement jew b'negliġenza gravi tħallas ammont insuffiċjenti ta' taxxa, multa ta' mhux iktar minn 100 % tal-ammont tat-taxxa li ma ngabarx inizjalment, il-proroga tat-terminu ta' rettifika fil-każ ta' tfaddil jew dħul li ġejjin minn barra jirrifletti l-ammont li jista' jiġi impost.

79 Skont ir-rikorrenti fil-Kawża C-155/08, anki jekk id-dritt Komunitarju ma jipprekludix l-applikazzjoni ta' dispożizzjoni bħall-Artikolu 16(4) tal-AWR, l-Artikolu 56 KE, min-naħa l-oħra, jipprekludi l-applikazzjoni ta' regola li tipprovdi, fil-każ ta' proroga tat-terminu għall-tfaddil u għad-dħul li ġejjin minn barra, li multa ogħla tista' tiġi imposta fil-każ fejn it-tfaddil jew id-dħul jinsab fit-territorju nazzjonali.

80 Min-naħa l-oħra, il-Gvern Olandiż, Belġjan u Taljan iqisu li l-libertajiet ta' moviment ma jipprekludux li multi, li jistgħu jiġu imposti fil-każ fejn tfaddil u dħul mhux nazzjonali ma jkunux ġew iddikjarati u li kienu suġġett ta' rettifika, jistgħu jiġu kkalkolati b'mod proporzjonali mal-ammont tar-rettifika u fuq dak il-perijodu itwal.

81 Min-naħa tagħha, il-Kummissjoni tosserva li, sa fejn l-applikazzjoni tal-imsemmi terminu pprorogat ta' rettifika ma huwiex inkompatibbli mal-Artikoli 49 KE u 56 KE, din il-kompatibbiltà tapplika wkoll għad-differenza, prevista fil-leġiżlazzjoni Olandiża, bejn multi imposti fuq tfaddil jew dħul li jinsabu f'dan l-Istat Membru u dawk li jinsabu fi Stati Membri oħra.

82 F'dan ir-rigward, għandu qabel kollox jiġi rrilevat li l-Artikolu 67e(1) tal-AWR jipprovdi li, meta t-taxxa tkun ġiet stabbilita abbażi ta' rata baxxa ħafna minħabba l-aġir intenzjonali jew in-negliġenza gravi tal-persuna taxxabbli, multa ta' mhux iktar minn 100 % tal-ammont tar-rettifika tista' tiġi imposta, mingħajr ma ssir distinzjoni jekk it-tfaddil tagħha inkwistjoni kienx miżmum fil-Pajjiżi l-Baxxi jew fi Stat Membru ieħor.

83 Kuntrarjament għal dak li ssostni r-rikorrenti fil-Kawża C-155/08, id-dispożizzjoni nazzjonali fil-kawżi prinċipali ma hijiex, għalhekk, simili għal-leġiżlazzjonijiet Taljani u Franċiżi inkwistjoni, rispettivament fil-kawżi li waslu għas-sentenzi tal-25 ta' Frar 1988, Drexl (299/86, Ġabra p. 1213), u tat-2 ta' Awwissu 1993, Il-Kummissjoni vs Franza (C-276/91, Ġabra p. I-4413), li kienu jipprovdu sistema ta' sanzjonijiet għal ksur fil-qasam tat-taxxa fuq il-valur miżjud iktar ħorox fuq taxxi fil-każ ta' importazzjoni minn Stat Membru ieħor milli fil-każ meta t-tranżazzjoni titwettaq ġewwa l-Istat Membri kkonċernati.

84 Fil-fatt, fil-każ tad-dispożizzjoni fil-kawżi prinċipali, ir-riskju li persuna taxxabbli residenti fil-Pajjiżi l-Baxxi tkun suġġetta għal multa ogħla fir-rigward ta' tfaddil u ta' dħul miżmum fi Stat Membru ieħor minn tfaddil u dħul nazzjonali, ma huwa xejn ħlief il-konsegwenza li t-terminu li jista' jittieħed inkunsiderazzjoni sabiex tiġi ddeterminata

r-rettifika, u għalhekk il-bażi tal-multa, jista' jkun itwal fil-każ ta' tfaddil u dħul mhux nazzjonali milli kieku kienu tfaddil u dħul nazzjonali, sa fejn dawn tal-aħħar ma jirrigwardawx it-terminu pprorogat ta' rettifika previst fl-Artikolu 16(4) tal-AWR.

85 Issa, kif jirriżulta mill-punti 60 sa 73 tas-sentenza preżenti, l-Artikoli 49 KE u 56 KE ma jipprekludux l-applikazzjoni minn Stat Membru ta' terminu ta' rettifika itwal għal tfaddil miżmum fi Stat Membru ieħor minn dak għal tfaddil miżmum fl-ewwel Stat Membru meta dan it-tfaddil u d-dħul ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru u li dawn l-awtoritajiet ma kellhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom sabiex ikunu jistgħu jibdew investigazzjoni.

86 Għalhekk, ir-risposta għat-tielet domanda magħmula għandha tkun li l-Artikoli 49 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux, meta Stat Membru japplika terminu ta' rettifika itwal fil-każ ta' tfaddil miżmum fi Stat Membru ieħor minn dak fil-każ ta' tfaddil miżmum f'dan l-ewwel Stat Membru u li dan it-tfaddil barrani kif ukoll id-dħul li joriġina minnu ma jkunux ġew iddikjarat lill-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru u li huma ma kellhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom biex jibdew investigazzjoni, li multa imposta minħabba li l-imsemmi tfaddil u dħul barrani ma jkunux ġew iddikjarati tiġi kkalkolata proporzjonalment mal-ammont fir-rettifika u fuq dan it-terminu itwal.

## Fuq l-ispejjeż

87 Peress li l-proċedura għandha, fir-rigward tal-partijiet fil-kawżi prinċipali, in-natura ta' kwistjoni mqajma quddiem il-qorti tar-rinviju, hija din il-qorti li tiddeċiedi fuq l-ispejjeż. L-ispejjeż sostnuti għas-sottomissjoni tal-osservazzjonijiet lill-Qorti tal-Ġustizzja, barra dawk tal-imsemmija partijiet, ma jistgħux jitħallsu lura.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (Ir-Raba' Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **L-Artikoli 49 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li huma ma jipprekludux l-applikazzjoni minn Stat Membru, meta d-dħul minn tfaddil u d-dħul miksub b'dan it-tfaddil ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali ta' dan l-Istat Membru u li l-imsemmija awtoritajiet ma jkollhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom li jippermettilhom li jibdew investigazzjoni, ta' terminu ta' rettifika itwal meta dan it-tfaddil jinżamm fi Stat Membru ieħor milli minn meta dan jinżamm fl-ewwel Stat Membru. Il-fatt li l-Istat Membru l-ieħor japplika s-sigriet bankarju ma huwiex, f'dan ir-rigward, rilevanti.**

2) **L-Artikoli 49 KE u 56 KE għandhom jiġu interpretati fis-sens li ma jipprekludux, meta Stat Membru japplika terminu ta' rettifika itwal għal tfaddil miżmum fi Stat Membru ieħor minn dak it-tfaddil miżmum f'dan l-ewwel Stat Membru u li dan it-tfaddil barrani kif ukoll id-dħul li joriġina minnu ma jkunux ġew iddikjarati lill-awtoritajiet fiskali tal-ewwel Stat Membru u li huma ma kellhom l-ebda ħjiel dwar l-eżistenza tagħhom sabiex jibdew investigazzjoni, li multa imposta minħabba li l-imsemmi tfaddil u dħul barrani ma jkunux ġew iddikjarati tiġi kkalkolata proporzjonalment mal-ammont fir-rettifika u fuq dan it-terminu itwal.**

Firem