

Spojené věci C-155/08 a C-157/08

X

a

E. H. A. Passenheim-van Schoot

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden)

„Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Daň z majetku – Daň z příjmů – Úspory investované v jiném členském státě, než je členský stát místa bydliště – Nepřiznání daně – Lhůta pro doměnění daně – Prodloužení lhůty pro doměnění daně v případě aktiv uložených mimo členský stát místa pobytu – Směrnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní – Bankovní tajemství“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové právní předpisy*

(články 49 ES a 56 ES; směrnice Rady 77/799)

2. *Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové právní předpisy*

(články 49 ES a 56 ES)

1. Články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, kdy jsou úspory a příjmy pocházející z těchto úspor daňovým orgánem členského státu zamlženy a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, tento členský stát uplatňoval delší lhůtu pro doměnění daně, pokud jsou tato aktiva uložena v jiném členském státě, než je lhůta uplatňovaná v případě, že jsou tato aktiva uložena v prvním členském státě. Okolnost, že tento jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství, není v tomto ohledu relevantní.

Taková právní úprava sice představuje omezení volného pohybu služeb a zároveň volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno články 49 ES a 56 ES, jelikož skutečnost, že je na osoby povinné k dani, které mají bydliště v dotyčném členském státě, uplatňována prodloužená lhůta pro doměnění daně, pokud jde o aktiva a příjmy, které z těchto aktiv pocházejí, nacházející se mimo tento členský stát, může pro osoby povinné k dani být méně atraktivním převést aktiva do jiného členského státu za účelem využití finančních služeb nabízených v tomto členském státě, než uvedená aktiva uložit v prvním členském státě a využívat tam finančních služeb.

Nicméně uvedená omezující opatření může být odvodněná nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu, jakož i bojem proti daňovým únikům, přičemž je třeba dodržet zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé zaručit skutečnou cíle, který sleduje, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

Tato právní úprava v tomto ohledu přispívá k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům. Aťkoli totiž prodloužení lhůty pro domněný daně jako takové neposiluje vyšetřovací pravomoc, kterou disponují daňové orgány členského státu, toto prodloužení lhůty nicméně tímto daňovým orgánům umožňuje, v případě zjištění zdanitelných částek v jiném členském státě, o nichž nevděly, zahájit šetření, a jestliže se ukáže, že tyto částky nebyly zdaněny nebo byly zdaněny v příliš malé míře, vydat dodatečný daňový výměr. Totéž platí, pokud jsou daňové orgány členského státu informovány o existenci zdanitelných částek v jiném členském státě, který používá bankovní tajemství. Krom toho uplatnění prodloužené lhůty pro domněný daně členským státem v případě zdanitelných částek nacházejících se nebo vzniklých v jiném členském státě může osoby povinné k dani, jež taková aktiva vlastní, odradit od toho, aby finanční správce taková aktiva nebo příjmy, které z nich pocházejí, zamířily, a vyhnuly se tak pozdějšímu domněnému daně, jakož i případně uložení pokuty, stanoveným v jednom i druhém případě na základě až dvanáctiletého období.

Pokud jde o posouzení, zda dotčená právní úprava nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům, dodatečná lhůta poskytnutá daňovým orgánům dotčeného členského státu k tomu, aby mohly dodatečně vymáhat daně, pokud jde o zdanitelné částky nacházející se nebo vzniklé v jiném členském státě, zajiště neodpovídá lhůtě, kterou by uvedené orgány potřebovaly k ověření určitých informací u tohoto jiného členského státu, pokud by využily vzájemnou pomoc stanovenou směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní nebo systém výměny informací zavedený dvoustrannou dohodou. Z toho však nevyplyvá, že by prodloužení období, během kterého mohou tyto orgány vydat dodatečný daňový výměr v případě aktiv nebo příjmů pocházejících z jiného členského státu, bylo obecně nepřiměřené vzhledem k cíli zajistit dodržování vnitrostátních daňových ustanovení. V tomto ohledu, aniž jsou dotčeny harmonizované právní předpisy Společenství, které se případně použijí, nelze členskému státu uložit, aby upravit svou právní úpravu v oblasti daňového dohledu podle specifické situace v každém členském státě nebo třetím státě.

V situaci, kdy částky, které jsou zdanitelné v jednom členském státě a nacházejí se v druhém členském státě, byly daňovým orgánům prvního členského státu zamířeny a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o existenci uvedených částek, umožňující zahájit šetření, nepřekračuje skutečnost, že zdanitelné částky zamířené finanční správce podléhaly prodloužené lhůtě pro domněný daně za těchto okolností, meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům. V takovém případě nemá tento členský stát možnost obrátit se na příslušné orgány druhého členského státu, aby mu tyto orgány sdělily informace nezbytné ke správnému stanovení výše daně. Vzhledem k tomu, že v případě neexistence důkazu, který by umožnil zahájit šetření, je vyloučeno využití mechanismu výměny informací, musí být skutečnost, že je daňovým orgánům přiznána delší lhůta pro stanovení daně, jestliže se jedná o zdanitelné částky nacházející se v jiném členském státě, považována za směřující nikoli k tomu, aby byl uvedeným orgánům poskytnut nezbytný čas k získání informací od tohoto jiného členského státu o zdanitelných částkách, které se na jeho území nacházejí, ale pouze ke stanovení delšího období, během něhož případně zjištění těchto zdanitelných částek ještě může vést k domněnému daně v rozsahu, v němž šetření zahájené po tomto zjištění může vést k domněnému daně před skončením tohoto období. Vzhledem k tomu, že použití prodloužené lhůty pro domněný daně členským státem není závislé na možnosti získat informace od tohoto jiného členského státu, není ani relevantní, zda tento jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství. Krom rozhodnutí členského státu omezit tuto lhůtu v zájmu a stanovit toto omezení v závislosti na lhůtě použitelné pro stíhání v oblasti daňových podvodů se nezdá být nepřiměřené. Navíc členskému státu nelze vytýkat, že omezil přirozenost delší lhůty pro domněný daně v případě zdanitelných částek, o nichž daňové orgány nevděly, na zdanitelné částky, které se nenacházejí

na jeho území.

Naproti tomu, jestliže daňové orgány jednoho členského státu mají k dispozici indicie, které by jim umožnily obrátit se na příslušné orgány jiných členských států, ať již prostřednictvím vzájemné pomoci stanovené směrnicí 77/799, nebo vzájemné pomoci stanovené dvoustrannými dohodami, aby jim uvedené orgány sdělily informace nezbytné ke stanovení správné částky daně, pouhá skutečnost, že se dotčené zdanitelné částky nacházejí v jiném členském státě, neodvodňuje obecné uplatnění dodatečné lhůty pro doměnění daně, která nijak nezávisí na době nezbytné k náležitému využití těchto mechanismů vzájemné pomoci.

(viz body 39–40, 45, 47, 49–52, 59–61, 63, 67–70, 73, 75–76, výrok 1)

2. Články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby, pokud členský stát uplatňuje delší lhůtu pro doměnění daně v případě aktiv uložených v jiném členském státě než v případě aktiv uložených v tomto prvním členském státě a pokud tato zahraniční aktiva, jakož i příjmy, které z nich plynou, byly zamlženy daňovým orgánem prvního členského státu, které neměly k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, byla pokuta uložená z důvodu zamlžení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečné vyměněné částce a za toto delší období.

Nebezpečí, že osobě povinné k dani-rezidentovi bude uložena vyšší pokuta ve vztahu k aktivům a příjmům nacházejícím se v jiném členském státě než v případě vnitrostátních aktiv a příjmů, je v případě právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení totiž pouze důsledkem skutečnosti, že období, které lze zohlednit k určení částky doměněné daně, a tudíž k určení základu pokuty, může být delší v případě aktiv a příjmů v jiných členských státech než v případě vnitrostátních aktiv a příjmů vzhledem k tomu, že se na tato vnitrostátní aktiva a příjmy nevztahuje prodloužená lhůta pro doměnění daně. Vzhledem k tomu, že články 49 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát uplatnil delší lhůtu pro doměnění daně v případě aktiv uložených v jiném členském státě než v případě aktiv uložených v prvním členském státě, jestliže se jedná o aktiva a příjmy, které byly daňovým orgánem tohoto státu zamlženy a o kterých tyto orgány neměly k dispozici žádné indicie umožňující zahájit šetření, nebrání ani tomu, aby za stejných okolností byla pokuta uložená z důvodu zamlžení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečné vyměněné částce a za toto delší období.

(viz body 84–86, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. června 2009(*)

„Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Daň z majetku – Daň z příjmů – Úspory investované v jiném členském státě, než je členský stát místa bydliště – Nepřiznání daně – Lhůta pro doměnění daně – Prodloužení lhůty pro doměnění daně v případě aktiv uložených mimo členský stát místa pobytu – Směrnice 77/799/EHS – Vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní – Bankovní tajemství“

Ve spojených v?cech C?155/08 a C?157/08,

jejichž p?edm?tem jsou žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 21. b?ezna 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 16. dubna 2008, v ?ízeních

X (C?155/08),

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DV?R (?tvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), p?edseda senátu, T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kancelá?e: R. ?ere?, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 11. b?ezna 2009,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za X J. J. Feenstrem a L. C. A. Wijsmanem, advocaten,
- za E. H. A. Passenheim-van Schoot J. Hamerem, advocaat, a J. A. R. van Eijndenem a E. C. C. M. Kemmerenem, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocn?nci,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocn?ncem,
- za italskou vládu I. Bruni, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týkají výkladu ?lánku 49 ES a 56 ES.

2 Tyto žádosti byly podány v rámci dvou sporů mezi fyzickými osobami s bydlištěm v Nizozemsku, a to X (v.č. C-155/08) a E. H. A. Passenheim-van Schoot (v.č. C-157/08), a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ve věci domněnky daně provedených nizozemskou daňovou správou v návaznosti na odhalení aktiv uložených v jiném členském státě, jakož i příjem pocházejících z těchto aktiv, které byly zamlženy.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti příjmů daní (Ú. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění Aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž se zakládá Evropská unie (Ú. v. st. 1994, C 241, s. 21 a Ú. v. st. 1995, L 1, s. 1, dále jen „směrnice 77/799“), stanoví:

„Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmu a z majetku [...]“.

4 Článek 2 odst. 1 směrnice 77/799 stanoví:

„Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že příslušný údaj žadajícího státu nevyčerpá vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.“

5 Článek 3 směrnice 77/799 stanoví:

„Příslušné orgány členských států si navzájem pravidelně bez předchozího dožádání poskytují údaje podle čl. 1 odst. 1 pro skupiny jednotlivých případů, které určí konzultačním postupem podle článku 9.“

6 Článek 8 odst. 1 směrnice 77/799, ve znění použitelném na skutkové okolnosti případu v původním řízení ve věci C-155/08, stanoví:

„Tato směrnice neukládá provedení šetření ani poskytnutí údajů, pokud právní předpisy nebo správní praxe neopravují příslušné orgány členského státu, který má poskytnout údaj, k provedení takového šetření nebo k získávání a použití takových údajů pro vlastní daňové účely.“

7 Účelem směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmu z úspor v podobě úrokových plateb (Ú. v. st. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) je podle jejího čl. 1 odst. 1 umožnit, aby příjem z úspor v podobě úrokových plateb vyplacených v jednom členském státě jejich skutečným vlastníkem – fyzickým osobám, které mají bydliště pro daňové účely v jiném členském státě – podléhaly účinnému zdanění v souladu s právními předpisy uvedeného jiného členského státu.

8 Ve své kapitole II, nazvané „Výměna informací“, směrnice 2003/48 stanoví předkládání informací o těchto úrocích platebním zprostředkovatelem příslušnému orgánu členského státu, v němž je sám usazen (článek 8), jakož i automatickou výměnu informací mezi tímto příslušným orgánem a příslušným orgánem členského státu, v němž má skutečný vlastník těchto úroků bydliště (článek 9).

9 Podle uvedeného článku 9:

„1. Příslušný orgán belgického státu platebního zprostředkovatele předá informace uvedené v článku 8 příslušnému orgánu belgického státu, v němž má skutečný vlastník bydliště.

2. Předání informací probíhá automaticky a uskuteční se nejméně jednou ročně, do šesti měsíců po skončení daňového roku v belgickém státě platebního zprostředkovatele, a to pro všechny úrokové platby uskutečněné v průběhu daného roku.

3. Pro výměnu informací podle této směrnice se použije směrnice [77/799], pokud nejsou ustanovení této směrnice od ní odchylná. Článek 8 směrnice [77/799] se však nepoužije na informace, které mají být předány podle této kapitoly.“

10 Článek 10 odst. 1 směrnice 2003/48, uvedený v kapitole III této směrnice, nazvané „Přechodná ustanovení“, stanoví, že během přechodného období nemusejí Belgické království, Lucemburské velkovévodství a Rakouská republika používat ustanovení kapitoly II.

Nizozemská právní úprava

11 Článek 16 zákona o daních (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, dále jen „AWR“) stanoví:

„1. Existuje-li okolnost, na základě níž je možné se domnívat, že neoprávněná nebyla vyměřena žádná daň nebo že byla neoprávněná příliš nízká daň, [...] může inspektor neodvedenou daň domáhat. [...]

[...]

3. Oprávnění k vydání dodatečného daňového výměru zaniká po uplynutí pěti let, počínaje okamžikem, ke kterému došlo ke vzniku daňového dluhu. [...]

4. Byla-li na zdanitelnou částku, která se nachází nebo vznikla v zahraničí, vyměřena příliš nízká částka daně, zaniká právo k domáhání daně odchýlené od odst. 3 v čtyřech letech po uplynutí dvanácti let, počínaje okamžikem, ke kterému došlo ke vzniku daňového dluhu.“

12 Článek 67e odst. 1 a 2 AWR stanoví:

„1. Pokud lze v případě daně vybírané na základě daňového výměru skutečnost, že daň stanovená daňovým výměrem byla příliš nízká nebo že byla jiným způsobem vybrána příliš nízká daň, přičíst přímému či nepřímému úmyslu osoby povinné k dani, představuje tato skutečnost trestný čin, za který inspektor může této osobě povinné k dani uložit pokutu, která může dosáhnout až 100 % základu pokuty stanoveného v odstavci 2, a zároveň může vydat dodatečný daňový výměr.

2. Základ pokuty tvoří [...] částka dodatečného daňového výměru [...].“

13 Vyhláška státního tajemníka pro finance ?. CPP2001/3595, VN 2002/29.4 o právní úpravě týkající se mezinárodní vzájemné pomoci v oblasti výbírky daní (besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, VN 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen), ze dne 24. května 2002 (dále jen „vyhláška Staatssecretaris van Financiën“), obsahuje pokyny týkající se provedení směrnice 77/799.

14 Podle bodu 4.1 této vyhlášky, nazvaného „Podmínky vypracování žádosti do zahraničí“:

„Žádost o informace se může týkat organizací a fyzických osob a může být vypracována, pokud tyto údaje mohou umožnit správné vyměnění daní (článek 1 směrnice [77/799]) nebo pokud jsou tyto údaje nezbytné k provedení dotčených ustanovení dvoustranných daňových smluv nebo k použití nizozemských daňových předpisů (viz jednotlivé články dvoustranných daňových smluv týkající se žádostí o údaje). Žádost se musí týkat jednotlivých případů. Nesmí se jednat o ‚rybářskou výpravu‘. Dříve, než může být žádost o údaje do zahraničí vypracována, musejí být vyčerpány obvyklé vlastní prostředky získání údajů (zásada vyčerpání).“

15 Bod 5.2 vyhlášky Staatssecretaris van Financiën je nazvaný „Automatická výměna informací“. Bod 5.2.1, nazvaný „Právní základ“, stanoví:

„Automatická výměna informací je výslovně zmíněna v článku 3 směrnice [77/799] a v článku 6 dohody týkající se vzájemné správní pomoci v daňových věcech [přijaté ve Štrasburku dne 25. ledna 1988]. Z komentáře vzorové smlouvy [Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)] z roku 1977 vyplývá, že ustanovení týkající se výměny informací se vztahují zejména na automatickou výměnu takových informací.

Automatická výměna informací je prováděna prostřednictvím dohod mezi smluvními stranami dohody. Tyto dohody se vztahují na kategorie informací, jež budou vyměňovány, jakož i na podmínky a způsob výměny.

Tyto dohody jsou předmětem ujednání (nebo memoranda o porozumění). V Nizozemsku budou tato ujednání zveřejňována v Staatscourant [...]

Nizozemsko uzavřelo řadu specifických dohod týkajících se automatické výměny informací. [...]

16 Dne 16. října 1997 Nizozemské království a Německá spolková republika uzavřely ujednání o výměně informací v daňových věcech (č. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, č. 235). Toto ujednání nestanoví automatickou výměnu údajů nebo výměnu údajů z vlastní iniciativy, pokud jde o úroky nebo úspory. Nizozemské království neuzavřelo žádnou dohodu týkající se výměny informací v daňových věcech s Lucemburským velkovévodstvím.

Spory v převodním řízení a předběžné otázky

Věc C-155/08

17 Dopisem ze dne 27. října 2000 zaslala belgická zvláštní daňová inspekce nizozemské finanční správě z vlastní iniciativy informace, které obsahovaly údaje o bankovních účtech osob s bydlištěm v Nizozemsku u Kredietbank Luxemburg (dále jen „KB-Lux“), banky se sídlem v Lucembursku.

18 Vzhledem k tomu, že přezkum těchto informací vedl k domněnce, že X byl majitelem jednoho z těchto účtů, požádal jej inspektor van de Belastingdienst (inspektor nizozemské finanční správy, dále jen „inspektor“) o upřesnění v tomto ohledu. Po výměně korespondence mezi inspektorem a zástupcem X posledně uvedený v dopise ze dne 8. května 2002 prohlásil, že je majitelem bankovního účtu u KB-Lux od roku 1993. Dopisem ze dne 23. srpna 2002 X sdělil přesnější informace zejména o situaci tohoto účtu během dotčeného období.

19 Dne 12. listopadu 2002 bylo X oznámeno vydání dodatečného daňového výměru k dani z majetku za rok 1998 obsahující opravy týkající se jednak daní z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení v letech 1993 až 2000, a jednak daní z majetku v letech 1994 až 2001. X byla

rovněž uložena pokuta ve výši 50 % částky, která byla dodatečně vymáhána.

20 Vzhledem k tomu, že stížnost proti tomuto výměru byla zamítnuta, podal X žalobu k Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu), zejména s tvrzením, že dvanáctiletá lhůta pro doměnění daní stanovená v čl. 16 odst. 4 AWR, pokud jde o zdanitelné částky v zahraničí, je v rozporu s právem Společenství.

21 Tento soud svým rozhodnutím ze dne 18. ledna 2006 tuto žalobu prohlásil za neopodstatněnou, ale vzhledem k tomu, že konstatoval překročení přiměřené lhůty, zrušil rozhodnutí inspektora a snížil doměněním částku.

22 Proti tomuto rozhodnutí podal X kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (nejvyšší soud Nizozemska), který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být články 49 ES a 56 ES vykládány v tom smyslu, že členskému státu nebrání v tom, aby v případech, ve kterých jsou finanční správy uvedeného členského státu zaměřeny určité (příjmy ze) zahraničních úspor, použil právní předpis, který za účelem kompenzace chybějící úšinné možnosti dohledu v souvislosti se zahraničními aktivy stanoví pro doměnění daní dvanáctiletou lhůtu, zatímco pro (příjmy z) úspor, které se nacházejí v tuzemsku, kde v každém případě existují možnosti úšinného dohledu, platí pro doměnění daní lhůta pětiletá?

2) Je pro odpověď na první otázku relevantní skutečnost, že se úspory nacházejí v členském státě, ve kterém existuje bankovní tajemství?

3) V případě kladné odpovědi na první otázku, brání články 49 ES a 56 ES také tomu, aby pokuta uplatněná z důvodu zaměnění příjmu nebo majetku, za které jsou doměněny daní, byla stanovena úměrně k doměněné částce za toto delší časové období?“

Věc C-157/08

23 E. H. A. Passenheim-van Schoot po smrti svého manžela dne 10. ledna 2003 z vlastní iniciativy informovala nizozemskou finanční správu v celém rozsahu o svých a manželových aktivech spravovaných jednou bankou se sídlem v Německu. Tato aktiva nebyla až do této doby nikdy uvedena v jejich daňových přiznáních týkajících se daní z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení a daní z majetku.

24 K žádosti E. H. A. Passenheim-van Schoot jí inspektor přiznal režim takzvané „úšinné lýtosti“, v důsledku čehož jí nebyla udělena žádná peněžní pokuta. Dne 13. května 2005 jí nicméně byly oznámeny dodatečné daňové výměry vztahující se jednak k dani z příjmů a pojistnému na sociální zabezpečení v letech 1993 až 1996, a jednak k dani z majetku v letech 1994 až 1997 a s nimi spojeným rozhodnutím o úrocích.

25 E. H. A. Passenheim-van Schoot proti těmto výměrám podala žalobu k Rechtbank te Arnhem (soud v Arnhem) zejména s tvrzením, že lhůta pro doměnění daní stanovená v čl. 16 odst. 4 AWR, pokud jde o zdanitelné částky v zahraničí, je v rozporu s právem Společenství.

26 V návaznosti na zamítnutí uvedených žalob podala E. H. A. Passenheim-van Schoot kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, která je totožná s první otázkou položenou ve věci C-155/08.

27 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 26. kv?tna 2008 byly v?ci C?155/08 a C?157/08 spojeny pro ú?ely písemné a ústní ?ásti ?ízení, jakož i pro ú?ely rozsudku.

K p?edb?žným otázkám

K první a druhé otázce ve v?ci C?155/08 a otázce ve v?ci C?157/08

28 Podstatou první a druhé otázky p?edkládajícího soudu ve v?ci C?155/08 a otázky položené ve v?ci C?157/08 je, zda musejí být ?lány 49 ES a 56 ES vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, podle níž v p?ípad?, že jsou finan?ním správám zaml?eny úspory nebo p?íjmy pocházející z t?chto úspor, je lh?ta pro dom?ení dan? p?t let, jestliže se uvedená aktiva nacházejí v témže ?lenském stát?, zatímco je tato lh?ta prodloužena na dvanáct let, jestliže se tato aktiva nacházejí v jiném ?lenském stát?. P?edkládající soud se zabývá otázkou, zda má v tomto ohledu p?ípadn? dopad skute?nost, že právní úprava tohoto jiného ?lenského státu stanoví bankovní tajemství.

K existenci omezení svobody pohybu

29 Podle navrhovatel? v p?vodním ?ízení a Komise Evropských spole?enství taková právní úprava, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, omezuje jak volný pohyb kapitálu, tak volný pohyb služeb. ?iní totiž pro osobu povinnou k dani s bydlišt?m v Nizozemsku mén? atraktivní možnost p?evést úspory do jiného ?lenského státu a ponechat je tam. Stejn? tak je pro osobu usazenou mimo Nizozemsko mén? atraktivní shromaž?ovat aktiva osob majících bydlišt? v tomto ?lenském stát? a poskytovat t?mto osobám služby.

30 Naproti tomu se nizozemská a belgická vláda domnívají, že tato právní úprava nep?edstavuje omezení ani volného pohybu služeb, ani volného pohybu kapitálu. ?lánek 16 odst. 4 AWR se totiž použije nezávisle na státní p?íslušnosti a míst? usazení nebo bydlišt? osoby povinné k dani. S ohledem na osobu povinnou k dani, která finan?ní správ? p?izná úspory a p?íjmy, které z nich pocházejí, toto ustanovení nevytváří ani p?ekážku ponechání t?chto aktiv v jiném ?lenském stát?. I v p?ípad?, že jsou taková aktiva da?ovým orgán?m zaml?ena, nem?že mít použití prodloužené lh?ty pro dom?ení dan? žádný odrazující ú?inek, pokud jde o jejich ponechání v jiném ?lenském stát?, vzhledem k tomu, že uvedené orgány v takovém p?ípad? nemají žádnou skute?nou možnost získat informace ohledn? t?chto aktiv.

31 Nizozemská vláda dodává, že použití prodloužené lh?ty pro dom?ení dan? nezavádí žádnou diskriminaci z hlediska právní jistoty, pokud jde o zahrani?ní aktiva ve vztahu k aktiv?m v Nizozemsku, vzhledem k tomu, že v jednom i v druhém p?ípad? právní jistoty lze a má být dosaženo p?edevším p?iznáním uvedených aktiv a p?íjm?, které z nich plynou. Belgická vláda uvádí, že ?l. 16 odst. 4 AWR nelze považovat za diskrimina?ní v tom smyslu, že bankovní údaje osob povinných k dani, které mají aktiva u bank usazených v Nizozemsku, jsou automaticky p?iznány finan?ní správ? tohoto ?lenského státu, což znemož?uje jakékoli zaml?ení uvedených aktiv, zatímco údaje osob povinných k dani, které své úspory umístily do jiného ?lenského státu, mohou být p?edm?tem pouze omezené vým?ny informací.

32 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že ?lánek 49 ES brání použití jakékoliv vnitrostátní právní úpravy, která ?iní poskytování služeb mezi ?lenskými státy obtížn?jším než ?ist? vnitrostátní poskytování služeb v ur?itém ?lenském stát? (viz zejména rozsudky ze dne 28. dubna 1998, Safir, C?118/96, Recueil, s. I?1897, bod 23; ze dne 4. b?ezna 2004, Komise v. Francie, C?334/02, Recueil, s. I?2229, bod 23, jakož i ze dne 11. září 2007, Komise v. N?mecko, C?318/05, Sb. rozh. s. I?6957, bod 81).

33 Krom toho omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES představují zejména opatření uložená členským státem, která mohou odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od uzavírání smluv o půjčce nebo investování v jiných členských státech (viz zejména rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18).

34 V projednávané věci z čl. 16 odst. 3 a 4 AWR vyplývá, že jestliže ke zdanění nedošlo nebo byla zdaněna příliš nízká částka, mohou nizozemské daňové orgány daň domněnit v pětileté lhůtě v případě aktiv v Nizozemsku a ve dvanáctileté lhůtě v případě zahraničních aktiv nebo příjmů.

35 Pokud tak nizozemské právní předpisy tím, že vážou zdaňovací pravomoc daňových orgánů na maximální lhůtu pro domněnit daně, chtěly osobám povinným k dani, které mají bydliště v Nizozemsku, poskytnout právní jistotu, pokud jde o jejich daňové povinnosti, je tedy tato právní jistota získána, pokud jde o aktiva a příjmy z jiného členského státu, až po dvanácti letech namísto pěti let.

36 Toto rozdílné zacházení podle místa, kde se nacházejí úspory, nezaniká z důvodu uvedeného nizozemskou a belgickou vládou, že osoba povinná k dani vždy může finanční správu přiznat zahraniční aktiva, jakož i příjmy, které z těchto aktiv pocházejí.

37 Postačí totiž uvést, že pokud jde o vnitrostátní aktiva nebo příjmy, jak na jednání připustila nizozemská vláda, lhůta pro domněnit daně není v případě zamlžení finanční správy prodloužena. Tak tomu je, pokud nebyly finanční správu přiznány vnitrostátní aktiva nebo příjmy, které nejsou aktivy nebo příjmy na bankovním účtu nebo pocházejícími z takového účtu, a nejsou tudíž předmětem povinnosti informovat finanční správu. Z toho vyplývá, že pokud osoba povinná k dani finanční správu nepřizná taková vnitrostátní aktiva nebo příjmy, již po pěti letech získá jistotu, že tato aktiva nebo příjmy nebudou zdaněny, zatímco v případě nepřiznání aktiv nebo příjmů z jiného členského státu taková jistota vzniká teprve po dvanácti letech.

38 Krom toho, pokud domněnit daně podléhá pokutě, je tato pokuta vypočítána na základě dodatečně vyměřené částky, a tudíž v závislosti na období, na které se toto domněnit daně vztahuje, což znamená, že v případě použití prodloužené lhůty pro domněnit daně stanovené v čl. 16 odst. 4 AWR je osoba povinná k dani vystavena nebezpečí, že jí bude uložena pokuta vypočtená na základě domněnit daně vztahujícího se na delší období, než je období, které může být zohledněno za situace, kdy se dodatečně vyměřené zdanitelné částky nacházejí v Nizozemsku.

39 Z těchto důvodů skutečnost, že je na osoby, které mají bydliště v Nizozemsku, uplatňována prodloužená lhůta pro domněnit daně, pokud jde o aktiva a příjmy, které z těchto aktiv pocházejí, nacházející se mimo tento členský stát, může pro osoby povinné k dani být méně atraktivním převést aktiva do jiného členského státu za účelem využití finančních služeb nabízených v tomto členském státě, než uvedená aktiva uložit v Nizozemsku a využívat tam finančních služeb.

40 Z toho vyplývá, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení volného pohybu služeb a zároveň volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno články 49 ES a 56 ES.

K odvodnění omezení svobod pohybu

41 Podle nizozemské, belgické a italské vlády je čl. 16 odst. 4 AWR odvodněn nezbytností chránit účinnost daňového dohledu, jakož i, podle nizozemské vlády, bojem proti daňovým únikům.

42 Zmíněné vlády uvádí, že použití prodloužené lhůty pro domovní dan, pokud jde o aktiva osob, které mají bydliště v členském státě, a příjmy, které z těchto aktiv pocházejí, mimo tento členský stát, lze vysvětlit neexistencí skutečné možnosti finanční správy tohoto členského státu získat informace o aktivech a příjmech pocházejících z jiného členského státu. V tomto ohledu uvádí, že v pátém bodě odvodní směrnice 2003/48 zákonodárce Společenství připustil, že „[p]okud neexistuje koordinace vnitrostátních daňových systémů v oblasti zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, zejména jde-li o zacházení s úroky získanými osobami nemajícími v daném státě bydliště, mohou se osoby s bydlištěm v členských státech v současné době často v členském státě, v němž mají bydliště, vyhnout všem formám zdanění úroků, které získají v jiném členském státě“.

43 V tomto kontextu prodloužená lhůta pro domovní dan v případě zjištění aktiv v jiných členských státech umožní zrovnoprávnit zdanění takových aktiv, jakož i příjmů, které z nich plynou, se zdaněním vnitrostátních aktiv a příjmů. Kdyby tak ve věcech v původním řízení neexistovala prodloužená lhůta pro domovní dan, nemohly by být dotčená aktiva a příjmy po určitém počtu let zdaněny. Použití prodloužené lhůty pro domovní dan vyrovnává rovněž časové rozmezí potřebné k získání informací prostřednictvím vzájemné pomoci mezi členskými státy.

44 Z druhé by prodloužená lhůta pro domovní dan měla být považována za nezbytnou v rámci boje proti daňovým únikům. V tomto ohledu nizozemská vláda tvrdí, že se čl. 16 odst. 4 AWR použije, pouze pokud byla zahraniční aktiva finanční správy zamléna a pokud tato finanční správa nemá žádný konkrétní výchozí bod k tomu, aby sama zahájila šetření, tedy pouze v případě daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

45 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu (viz zejména rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55), jakož i boj proti daňovým únikům (viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 81) jsou naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odvodovat omezení výkonu svobody pohybu zaručené Smlouvou o ES.

46 Pokud jde o pohyb kapitálu, čl. 58 odst. 1 písm. b) ES mimo jiné stanoví, že článkem 56 ES není dotčeno právo členských států učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva.

47 Nicméně, aby bylo omezující opatření odvodné, musí dodržovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé zaručit skutečnou cíle, který sleduje, a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28).

48 Navrhovatelé v původním řízení v rámci toho uvádí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení není způsobilá k dosažení uvedených cílů vzhledem k tomu, že prodloužení lhůty pro domovní dan samo o sobě nezvyšuje kontrolní pravomoci daňových orgánů členského státu s ohledem na zdanitelné částky uložené v jiném členském státě. Tak je tomu zejména v případě, kdy tento jiný členský stát používá bankovní tajemství.

49 V tomto ohledu je třeba uvést, že ačkoli prodloužení lhůty pro domovní dan jako takové neposiluje vyšetřovací pravomoc, kterou disponují daňové orgány členského státu, toto prodloužení lhůty nicméně tímto daňovým orgánům umožňuje, v případě zjištění zdanitelných částek v jiném členském státě, o nichž nevěděly, zahájit šetření, a jestliže se ukáže, že tyto částky nebyly zdaněny nebo byly zdaněny v příliš malé míře, vydat dodatečný daňový výměr.

50 Jak je prokázáno skutkovými okolnostmi v p?vodním ?ízení ve v?ci C?155/08, totéž platí, pokud jsou da?ové orgány ?lenského státu informovány o existenci zdanitelných ?ástek v jiném ?lenském stát?, který používá bankovní tajemství.

51 Krom toho uplatn?ní prodloužené lh?ty pro dom?zení dan? ?lenským státem v p?ípad? zdanitelných ?ástek nacházejících se nebo vzniklých v jiném ?lenském stát? m?že osoby povinné k dani, jež taková aktiva vlastní, odradit od toho, aby finan?ní správ? taková aktiva nebo p?íjmy, které z nich pocházejí, zaml?ely, a vyhnuly se tak pozd?jšímu dom?zení dan?, jakož i p?ípadn? uložení pokuty, stanoveným v jednom i druhém p?ípad? na základ? až dvanáctiletého období.

52 Musí být tudíž p?ipušt?no, že taková právní úprava, jako je ?l. 16 odst. 4 AWR, p?ispívá k zajišt?ní ú?innosti da?ového dohledu a k boji proti da?ovým únik?m.

53 Nicmén? je ješt? t?eba posoudit, zda, jak zadruhé tvrdí navrhovatelé v p?vodním ?ízení, taková právní úprava nep?ekra?uje meze toho, co je k dosažení t?chto cíl? nezbytné.

54 Podle navrhovatel? v p?vodním ?ízení totiž ?l. 16 odst. 4 AWR nezohled?uje možnost, kterou mají ?lenské státy podle ?lánek 1 až 3 sm?rnice 77/799, získat od jiného ?lenského státu veškeré informace nezbytné ke stanovení p?esné výše dan?. V tomto ohledu zd?raz?ují možnost zavést automatickou vým?nu informací stanovenou v uvedeném ?lánku 3. Skute?nost, že ?lenský stát t?chto možností vým?ny informací nevyužije, závisí na jeho v?li a nelze ji nijak namítat v?i osob? povinné k dani.

55 Krom toho je vnitrostátní ustanovení dot?ené v p?vodním ?ízení podle nich nep?im?né v tom, že nerozlišuje podle toho, zda Nizozemské království uzav?elo dohodu o vým?n? informací se státem, z n?hož pocházejí zdanitelné ?ástky, nebo zda tento jiný stát uplat?uje bankovní tajemství, ani podle toho, zda se jedná o jiný ?lenský stát, nebo t?etí stát. Navrhovatelé v p?vodním ?ízení v tomto bod? up?es?ují, že provád?ní dohody o vým?n? informací obvykle nevyžaduje takovou dodate?nou sedmiletou lh?tu, jaká je stanovena v ?l. 16 odst. 4 AWR. Navrhovatelé v p?vodním ?ízení tvrdí, že tato lh?ta byla stanovena spíše svévoln? odkazem na lh?tu, ve které musí být zahájeno trestní stíhání v p?ípad? trestného ?inu podvodu, a?koli v nizozemském trestním právu je tato lh?ta pro stíhání ve vnitrostátních situacích a p?eshrani?ních situacích stejná.

56 Naproti tomu podle vlád ?lenských stát?, které p?edložily vyjád?ení, je použití prodloužené lh?ty pro dom?zení dan? ?lenským státem v p?ípad? zdanitelných ?ástek pocházejících z jiného ?lenského státu nezbytné k napravení neexistence skute?né možnosti pro finan?ní správ? prvního ?lenského státu získat informace o aktivech ve druhém ?lenském stát?.

57 Pokud jde o p?ípadnou žádost o vzájemnou pomoc mezi ?lenskými státy, tyto vlády uvád?jí, že žádost o informace m?že být ?lenským státem podána na základ? ?látku 2 sm?rnice 77/799 pouze v jednotlivém p?ípad?, kdy již má ?lenský stát k dispozici dostate?né skute?nosti, z nichž lze vycházet. Krom toho, pokud jiný ?lenský stát uplat?uje bankovní tajemství, ?lánek 8 této sm?rnice brání sd?lení takto chrán?ných informací. Kone?n?, v oblasti p?íjm? z úspor neexistuje žádná taková dvoustranná dohoda umož?ující automatické sd?lení informací, jako je dvoustranná dohoda uvedená v ?lánku 3 uvedené sm?rnice.

58 V tomto ohledu je t?eba poznamenat, že podle ?l. 16 odst. 4 AWR je lh?ta pro dom?zení dan? prodloužena z p?ti na dvanáct let nezávisle na otázce, zda v konkrétním p?ípad? Nizozemské království disponuje prost?edky k získání nezbytných informací od ?lenského státu, ve kterém jsou uloženy zdanitelné ?ástky, a? již prost?ednictvím vzájemné pomoci stanovené sm?rnici 77/799, nebo prost?ednictvím vým?ny informací provedené na základ? dvoustranné

dohody uzavřené s tímto členským státem. Krom toho se prodloužená lhůta pro domovní dan použije rovněž v případě, kdy z důvodu uplatnění bankovního tajemství v tomto jiném členském státě nelze žádosti o sdělení bankovních údajů vyhovět.

59 Z toho vyplývá, že v rámci takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, dodatečná lhůta poskytnutá daňovými orgány dotčeného členského státu k tomu, aby mohly dodatečně vymáhat daně, pokud jde o zdanitelné částky nacházející se nebo vzniklé v jiném členském státě, nutně neodpovídá lhůtě, kterou by uvedené orgány potřebovaly k ověření určitých informací u tohoto jiného členského státu, pokud by využily vzájemnou pomoc stanovenou směrnicí 77/799 nebo systém výměny informací zavedený dvoustrannou dohodou.

60 Z toho však nevyplyvá, že by prodloužení období, během kterého mohou tyto orgány vydat dodatečný daňový výměr v případě aktiv nebo příjmů pocházejících z jiného členského státu, bylo obecně nepřiměřené vzhledem k cíli zajistit dodržování vnitrostátních daňových ustanovení.

61 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že aniž jsou dotčeny harmonizované právní předpisy Společenství, které se v případě použití, nelze členskému státu uložit, aby upravit svou právní úpravu v oblasti daňového dohledu podle specifické situace v každém členském státě nebo tímto státem.

62 K posouzení, zda taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům, je třeba odlišovat dva případy.

63 První případ odpovídá situaci, kdy částky, které jsou zdanitelné v jednom členském státě a nacházejí se v druhém členském státě, byly daňovými orgány prvního členského státu zamlženy a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o existenci uvedených částek, umožňující zahájit šetření. V takovém případě nemá tento členský stát možnost obrátit se na příslušné orgány druhého členského státu, aby mu tyto orgány sdělily informace nezbytné ke správnému stanovení výše daně.

64 Vzhledem k tomu, že článek 2 směrnice 77/799 orgány členského státu neumožňuje v jednotlivém případě kontaktovat příslušné orgány jiného členského státu, mohou daňové orgány prvního členského státu, které nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o existenci zdanitelných částek nacházejících se v jiném členském státě, provést šetření, pouze pokud jim jsou předem sděleny informace o existenci těchto částek buď jiným členským státem, zejména prostřednictvím takového systému automatické výměny informací, jaký je zaveden článkem 9 směrnice 2003/48, nebo samotnou osobou povinnou k dani nebo těmito osobami.

65 Na rozdíl od toho, co tvrdí E. H. A. Passenheim-van Schoot, skutečnost, že členský stát k tomu, aby získal bankovní údaje týkající se osob povinných k dani v tomto státě, nevyužívá možnosti automatické výměny informací stanovené v článku 3 směrnice 77/799, sama o sobě nepostačuje k tomu, aby zbavila tento členský stát práva použít s ohledem na uvedené osoby povinné k dani řádnou lhůtu pro domovní dan podle toho, zda jsou jejich úspory uloženy v též členském státě, nebo v jiném členském státě. Tím, že uvedený článek 3 členským státem ponechává volnost pro zavedení mechanismu pravidelné a automatické výměny informací pro kategorie případů, které určí v rámci konzultačního postupu uvedeného v článku 9 též směrnice, totiž dává členskému státu pouze možnost obrátit se na jiné členské státy pro účely zavedení takového mechanismu, jehož uskutečnění pak závisí na rozhodnutí těchto jiných členských států.

66 Jestliže byly zdanitelné částky nacházející se v členském státě daňovými orgány jiného členského státu zamlženy a pokud tyto daňové orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, která by jim umožnila zahájit šetření, pak otázka, zda použití prodloužené lhůty

pro domovní dan tímto uvedeným členským státem představuje primární prostá edek ve vztahu k cíli zajistit dodržování vnitrostátních daňových ustanovení, nijak nezávisí na otázce, zda tato lhůta odpovídá časovému rozmezí nezbytnému k získání informací od členského státu, ve kterém jsou uloženy tyto zdanitelné částky.

67 Vzhledem k tomu, že je v takovém případě neexistence důkazu, který by umožnil zahájit šetření, vyloučeno využití mechanismu výměny informací, musí být skutečnost, že je daňovým orgánem přiznána delší lhůta pro stanovení daně, jestliže se jedná o zdanitelné částky nacházející se v jiném členském státě, považována za smýšlivou nikoli k tomu, aby byl uvedeným orgánem poskytnut nezbytný čas k získání informací od tohoto jiného členského státu o zdanitelných částkách, které se na jeho území nacházejí, ale pouze ke stanovení delšího období, během něhož případné zjištění těchto zdanitelných částek ještě může vést k domovní daně v rozsahu, v němž šetření zahájené po tomto zjištění může vést k domovní daně před skončením tohoto období.

68 Vzhledem k tomu, že použití prodloužené lhůty pro domovní daně členským státem v případě zdanitelných částek nacházejících se v jiném členském státě, ohledně kterých nemají daňové orgány prvního členského státu k dispozici žádnou indicii, není závislé na možnosti těchto orgánů získat informace od tohoto jiného členského státu, není ani relevantní, zda tento jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství.

69 Pokud jde o argument, podle kterého lhůta pro domovní daně stanovená v čl. 16 odst. 4 AWR byla stanovena svévolně na dvanáct let, je nutno konstatovat, že pokud je taková lhůta v případě zamlžení zdanitelných částek daňové správě prodloužena, rozhodnutí členského státu omezit tuto lhůtu v čase a stanovit toto omezení v závislosti na lhůtě použitelné pro stíhání v oblasti daňových podvodů se nezdá být nepřiměřené.

70 Skutečnost, že zdanitelné částky zmlžené finanční správě podléhaly prodloužené dvanáctileté lhůtě pro domovní daně za těchto okolností, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům.

71 Vzhledem k členskému státu, který uplatňuje prodlouženou lhůtu pro domovní daně v případě zdanitelných částek nacházejících se v jiném členském státě, o nichž daňové orgány prvního členského státu nevědely, konečně nelze namítat, že v případě zjištění zdanitelných částek, které byly tímto orgánem rovněž zmlženy, ale nacházejí se v témže členském státě, nemůže být pětileté období, během kterého uvedené orgány mohou provádět domovní daně, prodlouženo.

72 I když totiž osoba povinná k dani podléhá stejné povinnosti přiznání daňovým orgánem jak pro svá vnitrostátní aktiva a příjmy, tak pro svá aktiva a příjmy v jiných členských státech, nic to nemění na tom, že pokud jde o aktiva a příjmy, které nejsou předmětem systému automatické výměny informací, je nebezpečí pro osobu povinnou k dani, že by aktiva a příjmy zmlžené daňovým orgánem jejího členského státu bydliště mohly být odhaleny nižší v případě aktiv a příjmů pocházejících z jiného členského státu než v případě vnitrostátních aktiv a příjmů.

73 V důsledku toho, pokud členský stát stanoví delší lhůtu pro domovní daně v případě zdanitelných částek, o nichž daňové orgány nevědely, nelze mu vytýkat, že předsobnost této lhůty omezil na zdanitelné částky, které se nenacházejí na jeho území.

74 Druhý případ odpovídá situaci, kdy mají daňové orgány členského státu k dispozici indicie o zdanitelných částkách nacházejících se v jiném členském státě, které umožňují zahájit šetření. V takovém případě nemůže být odvodněné uplatnění prodloužené lhůty pro domovní daně členským státem, které nesmýšluje konkrétně k tomu, aby bylo daňovým orgánem tohoto členského umožněno náležitě využít mechanismy vzájemné pomoci mezi členskými státy, a ke

kterému dojde, jakmile se dotčené zdanitelné částky nacházejí v jiném členském státě.

75 Jak totiž tvrdí navrhovatelé v původním řízení, jestliže daňové orgány jednoho členského státu mají k dispozici indicie, které by jim umožnily obrátit se na příslušné orgány jiných členských států, ať již prostřednictvím vzájemné pomoci stanovené směrnicí 77/799, nebo vzájemné pomoci stanovené dvoustrannými dohodami, aby jim uvedené orgány sdělily informace nezbytné ke stanovení správné částky daně, pouhá skutečnost, že se dotčené zdanitelné částky nacházejí v jiném členském státě, neodvodňuje obecné uplatnění dodatečné lhůty pro doměnění daně, která nijak nezávisí na době nezbytné k náležitému využití těchto mechanismů vzájemné pomoci.

76 Z výše uvedeného vyplývá, že články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, kdy jsou úspory a příjmy pocházející z těchto úspor daňovým orgánem členského státu zamleny a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, tento členský stát uplatňoval delší lhůtu pro doměnění daně, pokud jsou tato aktiva uložena v jiném členském státě, než je lhůta uplatňovaná v případě, že jsou tato aktiva uložena v prvním členském státě. Okolnost, že tento jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství, není v tomto ohledu relevantní.

Ke třetí otázce ve věci C-155/08

77 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-155/08 je, zda v případě, že články 49 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát na aktiva a příjmy, které z nich plynou, uložené v jiném členském státě uplatnil delší lhůtu pro doměnění daně než je lhůta uplatňovaná na aktiva a příjmy pocházející z téhož členského státu, musejí být tyto články vykládány v tom smyslu, že nebrání ani tomu, aby pokuta uplatňovaná z důvodu zamlení aktiv nebo příjmů, z nichž jsou dodatečně vyměny daně, byla vypočtena úměrně k dodatečně vyměněné částce, a tudíž v závislosti na delším časovém období.

78 Ve svém předkládacím rozhodnutí uvedený soud upesňuje, že s ohledem na možnost, kterou článek 67e AWR dává finanční správě, aby osobě povinné k dani, která s přímým či nepřímým úmyslem zaplatila nedostatečnou daň, uložila pokutu, která může dosáhnout až 100 % částky původně nevybrané daně, se prodloužení lhůty pro doměnění daně v případě aktiv nebo příjmů pocházejících ze zahraničí odrazí v částce pokut, které mohou být uloženy.

79 Podle navrhovatele v původním řízení ve věci C-155/08, i když právo Společenství nebrání použití takové právní úpravy, jako je čl. 16 odst. 4 AWR, článek 56 ES naproti tomu brání použití pravidla, podle kterého je z důvodu prodloužení lhůty pro doměnění daně v případě aktiv nebo příjmů pocházejících ze zahraničí pokuta, která může být v takovém případě uložena, vyšší než pokuta, která může být uložena v případě aktiv a příjmů nacházejících se na vnitrostátním území.

80 Nizozemská, belgická a italská vláda naproti tomu mají za to, že svobody pohybu nebrání tomu, aby pokuta, která by mohla být uložena v případě zamlení aktiv nebo příjmů uložených v jiných členských státech, z nichž jsou dodatečně vyměny daně, byla vypočtena úměrně k dodatečně vyměněné částce a v závislosti na delším časovém období.

81 Komise uvádí, že pokud uplatnění uvedené prodloužené lhůty pro doměnění daně není v rozporu s články 49 ES a 56 ES, platí totéž také pro rozdíl mezi pokutami uloženými podle nizozemských daňových předpisů podle toho, zda se dotčená aktiva nebo příjmy nacházejí v tomto členském státě, nebo v jiném členském státě.

82 V tomto ohledu je třeba nejdříve uvést, že čl. 67e odst. 1 AWR stanoví, že jestliže je daň stanovena na příliš nízké úrovni z důvodu přímého nebo nepřímého úmyslu osoby povinné k dani, může pokuta dosáhnout 100 % částky, která je dodatečně vymáhána, aniž by byl čin

rozdíl podle toho, zda jsou aktiva, která stála na počátku tohoto dodatečného vymáhání, uložena v Nizozemsku, nebo v jiných členských státech.

83 Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatel ve věci C-155/08, tedy vnitrostátní právní úpravu dotčenou v povodním řízení nelze srovnávat s italskou a francouzskou právní úpravou dotčenou ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 25. února 1988, Drexl (299/86, Recueil, s. 1213), a ze dne 2. února 1993, Komise v. Francie (C-276/91, Recueil, s. I-4413), jež stanovila režim sankcí pro porušení předpisů v oblasti daní z přidané hodnoty, který byl přísnější, pokud jde o daň placenou při dovozu z jiného členského státu, než pokud jde o daň odvedenou při plněních uskutečňovaných uvnitř dotčených členských států.

84 Nebezpečí, že osobě povinné k dani s bydlištěm v Nizozemsku bude uložena vyšší pokuta ve vztahu k aktivům a příjmům nacházejícím se v jiném členském státě než v případě vnitrostátních aktiv a příjmů, je v případě právní úpravy dotčené ve věci v povodním řízení totiž pouze důsledkem skutečnosti, že období, které lze zohlednit k určení částky domovní daně, a tudíž k určení základu pokuty, může být delší v případě aktiv a příjmů v jiných členských státech než v případě vnitrostátních aktiv a příjmů vzhledem k tomu, že se na tato vnitrostátní aktiva a příjmy nevztahuje prodloužená lhůta pro domovní daně stanovená v čl. 16 odst. 4 AWR.

85 Jak přitom vyplývá z bodů 60 až 73 tohoto rozsudku, články 49 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát uplatnil delší lhůtu pro domovní daně v případě aktiv uložených v jiném členském státě než v případě aktiv uložených v prvním členském státě, jestliže se jedná o aktiva a příjmy, které byly daňovým orgánem tohoto státu zamlženy a o kterých tyto orgány neměly k dispozici žádné indicie umožňující zahájit šetření.

86 Na této otázce je tedy třeba odpovědět tak, že články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby, pokud členský stát uplatňuje delší lhůtu pro domovní daně v případě aktiv uložených v jiném členském státě než v případě aktiv uložených v tomto prvním členském státě a pokud tato zahraniční aktiva, jakož i příjmy, které z nich plynou, byly zamlženy daňovým orgánem prvního členského státu, které neměly k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, byla pokuta uložená z důvodu zamlžení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečné vymáhací částce a za toto delší období.

K nákladům řízení

87 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby v případě, kdy jsou úspory a příjmy pocházející z těchto úspor daňovým orgánem členského státu zamlženy a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, tento členský stát uplatňoval delší lhůtu pro domovní daně, pokud jsou tato aktiva uložena v jiném členském státě, než je lhůta uplatňovaná v případě, že jsou tato aktiva uložena v prvním členském státě. Okolnost, že tento jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství, není v tomto ohledu relevantní.

2) Články 49 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby, pokud členský stát uplatňuje delší lhůtu pro domovní daně v případě aktiv uložených v jiném členském státě než v případě aktiv uložených v tomto prvním členském státě a pokud tato zahraniční aktiva, jakož i příjmy, které z nich plynou, byly zamlženy daňovým orgánem prvního členského státu, které neměly k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich

existenci, umožňující zahájit šetření, byla pokuta uložena z důvodu zamlžení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečně vyměřené částce a za toto delší období.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.