

Spojené veci C-155/08 a C-157/08

X

a

E. H. A. Passenheim-van Schoot

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrhy na prejudiciálne konanie podané Hoge Raad der Nederlanden)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Majetková daň – Daň z príjmov – Úspory uložené v inom členskom štáte, než je členský štát miesta bydliska – Nepriznanie dane – Lehota na dodatočné vymáhanie – Predloženie lehoty na dodatočné vymáhanie v prípade majetku nachádzajúceho sa mimo členského štátu miesta bydliska – Smernica 77/799/EHS – Vzájomná pomoc príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní – Bankové tajomstvo“

Abstrakt rozsudku

1. *Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

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

2. *Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

(články 49 ES a 56 ES)

1. Články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sú úspory a príjmy z týchto úspor zamlčané daňovým orgánom členského štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície o ich existencii, ktoré by im umožňovali zaťažiť šetrenie, týmto článkom neodporuje uplatňovanie dlhšej lehoty na dodatočné vymáhanie týmto členským štátom, ak sa tieto úspory nachádzajú v inom členskom štáte, než je lehota uplatňovaná v prípade, keď sa úspory nachádzajú v prvom členskom štáte. Skutočnosť, že tento iný členský štát uplatňuje bankové tajomstvo, nie je v tejto súvislosti relevantná.

Takáto právna úprava je obmedzením slobodného poskytovania služieb a súčasne aj obmedzením voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkami 49 ES a 56 ES v rozsahu, v akom uplatňovanie predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane na daňovníkov s bydliskom v dotknutom členskom štáte, pokiaľ ide o ich majetok nachádzajúci sa mimo tohto členského štátu a príjmy vyplývajúce z tohto majetku, môže mať za následok, že pre týchto daňovníkov bude menej atraktívne previesť majetok do iného členského štátu s cieľom využívania finančných služieb ponúkaných v tom štáte, než tento majetok ponechať v prvom členskom štáte a tam aj využívať finančné služby.

Uvedené obmedzenie však môže byť oprávnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových

kontrol, ako aj boj proti daňovým podvodom v súlade so zásadou proporcionality v tom zmysle, že musí byť spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné.

V tejto súvislosti takáto právna úprava prispieva k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a boju proti daňovým podvodom. Hoci predloženie lehoty na dodatočné vymáhanie dane samo osebe nerozširuje vyšetrovaciu právomoc daňových orgánov členského štátu, umožňuje im v prípade zistenia zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, o ktorom nemali vedomosť, začať šetrenie, a ak sa ukáže, že tento majetok nebol zdanený alebo stanovená daň bola veľmi nízka, umožňuje im vydať rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane. Tak je to aj v prípade, pokiaľ sú daňové orgány členského štátu informované o existencii zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, ktorý uplatňuje bankové tajomstvo. Okrem toho uplatnenie predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom členskom štáte môže daňovníkov, ktorí disponujú takýmto majetkom, odradiť od toho, aby daňovým orgánom zamlali tento majetok alebo príjmy z neho plynúce, a tak sa neskôr nevystavili dodatočnému vymáhaniu dane, prípadne tiež uloženiu pokuty, ktoré sú v oboch prípadoch stanovené na základe až dvanásťročnej lehoty.

Pokiaľ ide o posúdenie, či dotknutá právna úprava ide nad rámec toho, čo je na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a na boj proti daňovým podvodom nevyhnutné, dodatočná lehota poskytnutá daňovým orgánom dotknutého členského štátu na dodatočné vymáhanie dane v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom členskom štáte nutne nezodpovedá lehote, ktorú by uvedené orgány potrebovali na overenie niektorých informácií u tohto iného členského štátu uplatnením vzájomnej pomoci podľa smernice 77/799 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní alebo systému výmeny informácií zavedeným dvojstrannou dohodou. Z toho však nevyplýva, že predloženie obdobia, počas ktorého môžu tieto orgány vydať rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane v prípade majetku alebo príjmov pochádzajúcich z iného členského štátu, by bolo neprimerané vo vzťahu k cieľu zabezpečiť dodržiavanie vnútroštátnych ustanovení daňového práva. V tomto ohľade bez toho, aby boli dotknuté harmonizované ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré možno prípadne uplatniť, nesmie byť členskému štátu uložená povinnosť prispôbiť svoju právnu úpravu v oblasti daňovej kontroly osobitnej situácii v každom členskom štáte alebo treťom štáte.

V situácii, keď majetok, ktorý je zdaniteľný v jednom členskom štáte a nachádza sa v inom členskom štáte, bol zmlaný daňovým orgánom prvého členského štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície svedčiace o existencii uvedeného majetku, ktoré by im umožňovali začať šetrenie, opatrenie, ktorým bol zdaniteľný majetok zmlaný daňovým orgánom podriadený predloženej lehote na dodatočné vymáhanie dane v dĺžke dvanástich rokov, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a na boj proti daňovým podvodom. V tomto prípade nemá prvý členský štát možnosť obrátiť sa na príslušné orgány iného členského štátu so žiadosťou, aby mu tieto orgány oznámili informácie potrebné na správne stanovenie výšky dane. Vzhľadom na to, že neexistencia indícií umožňujúcich začať šetrenie vylučuje uplatnenie mechanizmu výmeny informácií, treba považovať poskytnutie dlhšej lehoty daňovým orgánom členského štátu na stanovenie dane, ak ide o zdaniteľný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte, za také, ktoré smeruje nie k tomu, aby sa uvedeným orgánom poskytol čas potrebný na získanie informácií od tohto iného členského štátu o zdaniteľnom majetku nachádzajúcom sa v ňom, ale iba k stanoveniu dlhšieho obdobia, počas ktorého prípadné zistenie tohto zdaniteľného majetku môže mať za následok dodatočné vymáhanie dane v rozsahu, v akom šetrenie začaté v nadväznosti na toto zistenie môže viesť k dodatočnému vymáhaniu dane pred uplynutím tohto obdobia. Alej vzhľadom na to, že uplatnenie predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom za týchto okolností nie je závislé od možnosti týchto

orgánov získa? informácie od tohto iného ?lenského štátu, nie je relevantné ani to, ?i tento štát uplat?uje bankové tajomstvo. Okrem toho rozhodnutie ?lenského štátu ?asovo obmedzi? túto lehotu a stanoví? toto obmedzenie v závislosti od lehoty uplatnite?nej na stíhanie v oblasti trestného ?inu da?ového podvodu sa nezdá by? neprimerané. Navyše nemožno vytýka? ?lenskému štátu, že obmedzil uplat?ovanie lehoty na dodato?né vymáhanie dane v prípade zdanite?ného majetku, o ktorom nemali da?ové orgány žiadnu vedomos?, na zdanite?ný majetok, ktorý sa nenachádza na jeho území.

Naopak, pokia? by da?ové orgány ?lenského štátu mali indície o majetku, ktoré by im umož?ovali obráti? sa na príslušné orgány iných ?lenských štátov, ?i už v rámci vzájomnej pomoci upravenej v smernici 77/799 alebo stanovenej v dvojstranných dohodách, aby im poskytli informácie potrebné na stanovenie správnej výšky dane, samotná skuto?nosť, že sa dotknutý zdanite?ný majetok nachádza v inom ?lenskom štáte, neodôvod?uje všeobecné uplat?ovanie lehoty na dodato?né vymáhanie, ktorá nie je nijako závislá od doby nevyhnutnej na riadne uplatnenie týchto mechanizmov vzájomnej pomoci.

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

2. ?lánky 49 ES a 56 ES sa majú vyklada? v tom zmysle, že nebránia tomu, aby, pokia? ?lenský štát uplat?uje dlhšiu lehotu na dodato?né vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom ?lenskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom ?lenskom štáte a pokia? tento zahrani?ný majetok, ako aj príjmy vyplývajúce z tohto majetku boli da?ovým orgánom prvého ?lenského štátu zaml?ané a tieto orgány nemali žiadne indície o ich existencii, ktoré by umož?ovali za?a? šetrenie, bola pokuta uložená z dôvodu zaml?ania uvedeného zahrani?ného majetku a príjmov vypo?ítaná pomerne k výške dodato?ne vymáhanej dane a za toto dlhšie obdobie.

Riziko, že da?ovníkovi rezidentovi bude uložená vyššia pokuta v prípade majetku a príjmov z iného ?lenského štátu než v prípade tuzemského majetku a príjmov, je iba dôsledkom skuto?nosti, že obdobie, ktoré možno zoh?adní? na ú?ely ur?enia dodato?ne vymáhanej sumy, a teda na ur?enie základu pokuty, môže by? dlhšie v prípade zahrani?ného majetku a príjmov než v prípade tuzemského majetku a príjmov, keďže tuzemský majetok a príjmy nepodliehajú pred?ženej lehote na dodato?né vymáhanie dane. Ke?že ?lánky 49 ES a 56 ES nebránia ?lenskému štátu uplat?ova? dlhšiu lehotu na dodato?né vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom ?lenskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom ?lenskom štáte, pokia? ide o majetok a príjmy, ktoré boli da?ovým orgánom uvedeného štátu zaml?ané a o ktorých tieto orgány nemali žiadne indície umož?ujúce za?a? šetrenie, nebránia ani tomu, aby za rovnakých okolností bola pokuta uložená z dôvodu zaml?ania uvedeného zahrani?ného majetku a príjmov vypo?ítaná pomerne k výške dodato?ne vymáhanej dane a za toto dlhšie obdobie.

(pozri body 84 – 86, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. júna 2009 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Majetková daň – Daň z príjmov – Úspory uložené v inom členskom štáte, než je členský štát miesta bydliska – Nepriznanie dane – Lehota na dodatočné vymáhanie – Predloženie lehoty na dodatočné vymáhanie v prípade majetku nachádzajúceho sa mimo členského štátu miesta bydliska – Smernica 77/799/EHS – Vzájomná pomoc príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní – Bankové tajomstvo“

V spojených veciach C-155/08 a C-157/08,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 21. marca 2008 a doručené Súdnemu dvoru 16. apríla 2008, ktoré súvisia s konaniami:

X (C-155/08),

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: R. Ferey, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. marca 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: J. J. Feenstra a L. C. A. Wijsman, advocaten,
- Passenheim-van Schoot, v zastúpení: J. Hamer, advocaat, J. A. R. van Eijsden a E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: I. Bruni, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 49 ES a 56 ES.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, ktoré vedú dve fyzické osoby s bydliskom v Holandsku, a to pán X (vec C-155/08) a pani Passenheim-van Schoot (vec C-157/08) proti Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník ministerstva financií), ktorých predmetom bolo dodatočné vymáhanie dane holandskou daňovou správou v nadväznosti na zistenie majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, ako aj príjmov vyplývajúcich z tohto majetku, ktoré boli zamlžené.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 1 ods. 1 smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej Aktom o podmienkach prístúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21, a Ú. v. ES L 1, 1995, s. 1, ďalej len „smernica 77/799“), stanovuje:

„V súlade s ustanoveniami tejto smernice si budú príslušné úrady členských štátov vymieňať všetky informácie, ktoré by im umožnili vykonávať správne stanovenie dane z príjmu a dane z kapitálu...“

4 Článok 2 ods. 1 smernice 77/799 stanovuje:

„Príslušný úrad členského štátu môže pre daný prípad požiadať príslušný úrad iného členského štátu o zaslanie informácií, o ktorých sa hovorí v článku 1 (1). Príslušný úrad požadovaného štátu nemusí vyhovieť žiadosti, ak je zjavné, že úrad štátu, ktorý o informácie žiada, nevyčerpal svoje vlastné obvyklé zdroje informácií, ktoré môže, podľa okolností využiť na získanie požadovaných informácií bez toho, aby sa vystavil riziku, že by ohrozil sa vystaviť nebezpečenstvu prezradenia výsledku [aby ohrozil dosiahnutie zamýšľaného výsledku – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 3 smernice 77/799 znie:

„Príslušné úrady členských štátov si budú vzájomne pravidelne vymieňať informácie uvedené v článku 1 (1) bez predchádzajúceho požiadania pre kategórie prípadov, ktoré sa určujú po konzultačnom postupe uvedenom v článku 9.“

6 Článok 8 ods. 1 smernice 77/799 v znení uplatniteľnom na skutkový stav sporu vo veci samej C-155/08 stanovuje:

„Táto smernica neukladá žiadnu povinnosť členskému štátu, od ktorého sa požadujú informácie, vykonať vyšetrovania alebo oznamovať informácie, ak by bolo vykonanie takéhoto vyšetrovania alebo požadovanie získania takýchto informácií v rozpore s jeho legislatívou alebo správnymi postupmi pre príslušný orgán tohto štátu.“

7 Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369) má v zmysle jej článku 1 ods. 1 za cieľ umožniť, aby príjem z úspor v podobe výplat úrokov vykonaných v jednom členskom štáte v prospech skutočných vlastníkov, fyzických osôb, ktoré majú na daňové účely bydlisko v inom

ňlenskom štáte, bol úinne zdaovaný v súlade s právnou úpravou tohto iného ňlenského štátu.

8 Smernica 2003/48 v kapitole II nazvanej „Výmena informácií“ zakotvuje povinnosť vyplácajúceho zástupcu oznamovať informácie o týchto úrokoch príslušnému orgánu ňlenského štátu, v ktorom je usadený (ňlánok 8), ako aj automatickú výmenu informácií medzi týmto orgánom a príslušným orgánom ňlenského štátu bydliska skutočného vlastníka týchto úrokov (ňlánok 9).

9 Podľa uvedeného ňlánku 9:

„1. Príslušný orgán ňlenského štátu vyplácajúceho zástupcu oznamuje informácie uvedené v ňlánku 8 príslušnému orgánu ňlenského štátu bydliska vlastníka požitkov.

2. Oznamovanie informácií je automatické a uskutočňuje sa najmenej raz ročne do šiestich mesiacov od skončenia daňového roka ňlenského štátu vyplácajúceho zástupcu za všetky výplaty úroku vykonané počas uvedeného roka.

3. Ustanovenia smernice 77/799/EHS sa uplatňujú na výmenu informácií na základe tejto smernice za podmienky, že ustanovenia tejto smernice nestanovujú inak. ňlánok 8 smernice 77/799/EHS sa však neuplatňuje na informácie poskytované podľa tejto kapitoly.“

10 ňlánok 10 ods. 1 smernice 2003/48, ktorý sa nachádza v kapitole III tejto smernice pod názvom „Prechodné ustanovenia“, stanovuje, že počas prechodného obdobia sa od Belgického kráľovstva, Luxemburského veľkovojvodstva a Rakúskej republiky nevyžaduje uplatňovanie ustanovení kapitoly II tejto smernice.

Holandská právna úprava

11 ňlánok 16 Algemene wet inzake Rijksbelastingen (všeobecný zákon o daniach, ďalej len „AWR“) stanovuje:

„1. V prípade akejkoľvek domnienky, že neoprávnene nebola vyrubená daň, alebo že bola stanovená nižšia daň, ... môže inšpektor dodatočne vymáhať nevyrubené dane...

...

3. Oprávnenie vydať rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane zaniká po uplynutí piatich rokov od okamihu vzniku daňového dlhu. ...

4. V prípade, že pre zdaniteľný majetok, nachádzajúci sa alebo vzniknutý v cudzine, bola stanovená veľmi nízka suma dane, právo na dodatočné vymáhanie dane zaniká odlišne od odseku 3 prvej vety, a to po dvanástich rokoch od okamihu vzniku daňového dlhu.“

12 ňlánok 67e ods. 1 a 2 AWR stanovuje:

„1. Ak v súvislosti s výberom dane možno skutočnosť, že daň bola stanovená na veľmi nízku sumu alebo že iným spôsobom bola vybraná veľmi nízka daň, pripísať úmyslu alebo hrubej nedbanlivosti daňovníka, táto skutočnosť zakladá trestný čin, za ktorý inšpektor môže okrem vydania rozhodnutia o dodatočnom vymáhaní dane uložiť tejto osobe aj pokutu až do 100 % základu pokuty upraveného v odseku 2.

2. Základ pokuty tvorí... suma stanovená v rozhodnutí o dodatočnom vymáhaní dane...”

13 Vyhláška štátneho tajomníka ministerstva financií č. CPP2001/3595, VčN 2002/29.4 týkajúca sa právnej úpravy medzinárodnej vzájomnej pomoci v oblasti výberu daní (besluit van de

Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, V?N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen) z 24. mája 2002 (?alej len „vyhláška Staatssecretaris van Financiën“), obsahuje pokyny na vykonanie smernice 77/799.

14 Pod?a bodu 4.1 tejto vyhlášky nazvaného „Podmienky žiadosti podanej do zahrani?ia“:

„Žiados? o poskytnutie informácií sa môže týka? inštitúcií a fyzických osôb a môže sa poda? vtedy, ak by na základe týchto informácií bolo možné správne stanovi? výšku dane [?lánok 1 smernice (77/799)] alebo ak sú informácie nevyhnutné na vykonanie dotknutých ustanovení dvojstranných da?ových dohôd a/alebo na uplatnenie holandských da?ových predpisov (pozri jednotlivé ?lánky dvojstranných da?ových dohôd týkajúce sa žiadostí o poskytnutie informácií). Žiados? sa musí vz?ahova? na jednotlivé prípady. Nesmie ís? o ‚rybársku výpravu‘. Žiados? o poskytnutie informácií do zahrani?ia nemožno poda? skôr, ako boli vy?erpané vlastné obvyklé prostriedky na získanie informácií (zásada vy?erpania prostriedkov).“

15 Bod 5.2 vyhlášky Staatssecretaris van Financiën má názov „Automatická výmena informácií“. V bode 5.2.1 tejto vyhlášky nazvanom „Právny základ“ sa uvádza:

„Automatická výmena informácií je výslovne spomenutá v ?lánku 3 smernice [77/799] a v ?lánku 6 dohovoru o vzájomnej administratívnej spolupráci v oblasti daní [prijatom 25. januára 1988 v Štrasburgu]. Z komentára vzorovej zmluvy [Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD)] z roku 1977 vyplýva, že ustanovenia o výmene informácií sa týkajú najmä automatickej výmeny takýchto informácií.

Automatická výmena sa realizuje prostredníctvom dojednaní medzi zmluvnými stranami. Tieto dojednania sa týkajú kategórií informácií, ktoré sa majú vymie?a?, ako aj podmienok a spôsobu, akým sa táto výmena uskuto??uje.

Tieto dojednania sú predmetom dohôd (resp. memoránd o porozumení). V Holandsku sa tieto dohody uverej?ujú v Staatscourant...

Holandsko uzatvorilo nieko?ko osobitných dohovorov týkajúcich sa automatickej výmeny informácií...“

16 D?a 16. októbra 1997 Holandské krá?ovstvo a Spolková republika Nemecko uzatvorili dohodu o výmene informácií v da?ovej oblasti (? AFZ97/3934 M, Str. 1997, ?. 235). Táto dohoda neupravuje automatickú výmenu údajov alebo výmenu údajov z vlastnej iniciatívy, pokia? ide o úroky alebo úspory. Holandské krá?ovstvo neuzatvorilo žiadnu dohodu o výmene informácií v da?ovej oblasti s Luxemburským ve?kovo vodstvom.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C?155/08

17 Listom z 27. októbra 2000 poskytla osobitná da?ová inšpekcia Belgického krá?ovstva holandským da?ovým orgánom z vlastnej iniciatívy informácie o bankových ú?toch holandských rezidentov, pri?om išlo o ú?ty založené v Kredietbank Luxembourg (?alej len „KB?Lux“), ktorá je bankou so sídlom v Luxembursku.

18 Ke?že na základe skúmania týchto informácií bolo možné predpoklada?, že pán X bol majite?om takéhoto ú?tu, inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor holandskej da?ovej správy, ?alej len „inšpektor“) ho v tomto smere požiadal o spresnenie. V nadväznosti na výmenu korešpondencie medzi inšpektorom a zástupcom pána X tento v liste z 8. mája 2002 vyhlásil, že je majite?om bankového ú?tu vedeného v KB?Lux od roku 1993. Listom z 23. augusta 2002 pán X

oznánil podrobnejšie informácie, najmä pokiaľ ide o stav tohto útu počas dotknutého obdobia.

19 Dňa 12. novembra 2002 bolo pánovi X oznámené rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní majetkovej dane za rok 1998, ktoré obsahovalo opravy týkajúce sa jednak dane z príjmov a poistného v systéme sociálneho zabezpečenia za roky 1993 až 2000 a jednak majetkovej dane za roky 1994 až 2001. Tiež mu bola uložená pokuta vo výške 50 % z dodatočne vymáhanej sumy.

20 Keďže sťažnosť podaná proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá, X podal na Gerechtshof te Amsterdam (odvolací súd v Amsterdame) žalobu, v ktorej najmä tvrdil, že dvanásťročná lehota na dodatočné vymáhanie dane, ktorá je stanovená v článku 16 ods. 4 AWR pre zdaniteľný majetok, ktorý sa nachádza v zahraničí, je v rozpore s právom Spoločenstva.

21 Rozhodnutím z 18. januára 2006 uvedený súd túto žalobu vyhlásil za nedôvodnú, avšak s konštatovaním prekročenia primeranej lehoty zrušil rozhodnutie inšpektora a znížil výšku dodatočne vymáhanej dane.

22 Proti tomuto rozhodnutiu podal X kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (najvyšší súd Holandska), ktorý rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položiť nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 49 ES a 56 ES vykladať v tom zmysle, že členskému štátu nebránia v tom, aby v prípade, keď sú jeho daňovými orgánom zamlúané určité zahraničné úspory (príjmy z úspor), uplatnil právny predpis, ktorý s cieľom kompenzovať chýbajúcu možnosť účinnej kontroly týchto úspor stanovuje pre dodatočné vymáhanie dane dvanásťročnú lehotu, hoci úspory (príjmy z úspor), ktoré sa nachádzajú na jeho území, kde existujú účinné možnosti kontroly, podliehajú päťročnej lehote na dodatočné vymáhanie dane?

2. Je pre odpoveď na prvú otázku relevantná skutočnosť, že sa úspory nachádzajú v členskom štáte, v ktorom existuje bankové tajomstvo?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku odporuje článkom 49 ES a 56 ES skutočnosť, že pokuta za zamlúaný majetok alebo príjmy, za ktoré sa dodatočne vymáhajú dane, je stanovená pomerne k dodatočne vymáhanej sumy za toto dlhšie obdobie?“

Vec C-157/08

23 Pani Passenheim-van Schoot po smrti svojho manžela 10. januára 2003 z vlastnej iniciatívy oznámila holandským daňovým orgánom všetky informácie týkajúce sa jej majetku a majetku jej zosnulého manžela spravovaného v banke so sídlom v Nemecku. Tento majetok dovedy nebol nikdy uvedený v jej daňových priznaniach týkajúcich sa dane z príjmov a poistného na sociálne zabezpečenie a majetkovej dane.

24 Na žiadosť pani Passenheim-van Schoot jej inšpektor priznal režim takzvanej „účinnnej účasti“, v dôsledku čoho jej neuložil žiadnu pokutu. Dňa 13. mája 2005 jej však inšpektor oznámil rozhodnutia o dodatočnom vymáhaní dane týkajúce sa jednak dane z príjmov a poistného na sociálne zabezpečenie za roky 1993 až 1996 a jednak majetkovej dane za roky 1994 až 1997, ako aj s nimi súvisiace rozhodnutia o úrokoch.

25 Pani Passenheim-van Schoot podala žalobu proti týmto rozhodnutiam na Rechtbank te Arnhem (súd v Arnhem), v ktorej najmä tvrdila, že dvanásťročná lehota na dodatočné vymáhanie dane, stanovená v článku 16 ods. 4 AWR pre zdaniteľný majetok, ktorý sa nachádza v cudzine, je v rozpore s právom Spoločenstva.

26 Po zamietnutí uvedenej žaloby podala pani Passenheim-van Schoot kasačný opravný

prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden, ktorý rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položiť prejudiciálnu otázku, ktorá sa presne zhoduje s prvou prejudiciálnou otázkou vo veci C-155/08.

27 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 26. mája 2008 boli veci C-155/08 a C-157/08 spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke vo veci C-155/08 a otázke vo veci C-157/08

28 Prvou a druhou prejudiciálnou otázkou vo veci C-155/08 a otázkou vo veci C-157/08 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 ES a 56 ES majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade, že daňovým orgánom sú zamlčané úspory a/alebo príjmy pochádzajúce z týchto úspor, je lehota na dodatočné vymáhanie dane päťročná, ak sa uvedené úspory nachádzajú v tom istom členskom štáte, zatiaľ čo dvanásťročná lehota sa uplatňuje v prípade, ak sa tieto úspory nachádzajú v inom členskom štáte. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta na prípadnú relevantnosť skutočnosti, že právne predpisy tohto iného štátu stanovujú bankové tajomstvo.

O existencii obmedzenia voľného pohybu

29 Podľa navrhovateľa vo veci samej a Komisie Európskeho spoločenstva dotknutá právna úprava v spore vo veci samej obmedzuje tak voľný pohyb kapitálu, ako aj slobodné poskytovanie služieb. Táto právna úprava totiž pre daňovníka s bydliskom v Holandsku znižuje atraktivitu možnosti previesť úspory do iného štátu a ponechať ich v tomto štáte. Rovnako pre osobu usadenú mimo Holandska je menej atraktívne zhromažďovať majetok osôb s bydliskom v tomto členskom štáte a poskytovať im služby.

30 Holandská a belgická vláda sa naproti tomu domnievajú, že táto právna úprava nie je obmedzením slobodného poskytovania služieb ani voľného pohybu kapitálu. Článok 16 ods. 4 AWR sa totiž uplatňuje bez ohľadu na štátnu príslušnosť a miesto sídla alebo bydliska daňovníka. Pokiaľ ide o daňovníka, ktorý daňovým orgánom prizná svoje úspory a príjmy z týchto úspor, toto ustanovenie nebráni ani ponechaniu tohto majetku v inom členskom štáte. Aj v prípade zamlčania tohto majetku daňovým orgánom nemôže mať uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane nijaký odradzujúci účinok na ponechanie tohto majetku v inom členskom štáte, keďže uvedené orgány nemajú v takomto prípade žiadnu reálnu možnosť získať informácie o tomto majetku.

31 Holandská vláda dodáva, že uplatňovanie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane nevyvoláva z hľadiska právnej istoty žiadnu diskrimináciu týkajúcu sa zahraničného majetku vo vzťahu k majetku nachádzajúceho sa v Holandsku, keďže v oboch prípadoch právna istota môže a musí byť dosiahnutá predovšetkým priznaním uvedeného majetku a príjmov, ktoré z neho plynú. Belgická vláda tvrdí, že článok 16 ods. 4 AWR nemožno považovať za diskriminačný v tom zmysle, že daňovníci, ktorí majú majetok uložený v bankách v Holandsku, automaticky priznávajú svoje bankové údaje daňovým orgánom tohto členského štátu, čím je znemožnené akékoľvek zamlčanie uvedeného majetku, zatiaľ čo daňovníci s úsporami v inom členskom štáte môžu podliehať výmene informácií iba v obmedzenom rozsahu.

32 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 49 ES odporuje uplatnenie akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudky z 28. apríla 1998, Safir, C-118/96, Zb. s. I-1897, bod 23; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko,

C?334/02, Zb. s. I?2229, bod 23, ako aj z 11. septembra 2007, Komisia/Nemecko, C?318/05, Zb. s. I?6957, bod 81).

33 Okrem toho obmedzenia pohybu kapitálu v zmysle ?lánku 56 ods. 1 ES predstavujú najmä opatrenia ?lenského štátu, ktoré môžu odradiť jeho rezidentov od uzatvárania zmlúv o pôžičke alebo od investovania v iných ?lenských štátoch (pozri najmä rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C?478/98, Zb. s. I?7587, bod 18).

34 V prejednávanej veci z ?lánku 16 ods. 3 a 4 AWR vyplýva, že ak nebola vyrubená da?, alebo ak bola vyrubená ve?mi nízka da?, holandské da?ové orgány môžu dodato?ne vymáhať da? v lehote piatich rokov v prípade majetku a príjmov pochádzajúcich z Holandska a v lehote dvanástich rokov v prípade zahrani?ného majetku alebo príjmov.

35 Ak viazaním právomoci da?ových orgánov ukladať dane na maximálnu lehotu na dodato?né vymáhanie dane holandské právne predpisy zamýšľali poskytnúť da?ovníkom s bydliskom v Holandsku právnú istotu, pokiaľ ide o ich da?ové povinnosti, potom táto právna istota sa dosiahne vo vz?ahu k majetku a príjmom pochádzajúcim z iného ?lenského štátu až po dvanástich rokoch namiesto piatich rokoch.

36 Toto rozdielne zaobchádzanie v závislosti od miesta, kde sa úspory nachádzajú, nepominie ani v dôsledku skutočnosti, na ktorú poukázali holandská a belgická vláda, že da?ovník môže kedykoľvek priznať da?ovým orgánom majetok, ktorý má v zahraničí, ako aj príjmy z tohto majetku.

37 Pokiaľ ide o tuzemský majetok alebo príjmy, stačí totiž zdôrazniť, ako to holandská vláda priznala na pojednávaní, že lehota na dodato?né vymáhanie dane nie je pred?žená v prípade zaml?ania informácií da?ovým orgánom. Tak je to v prípade, keď týmto orgánom nebol priznaný tuzemský majetok alebo príjmy, ktoré nie sú uložené na bankovom ú?te ani nepochádzajú z takéhoto ú?tu, a teda nepodliehajú povinnosti poskytnúť informácie da?ovým orgánom. Z toho vyplýva, že ak da?ovník neprizná da?ovým orgánom tento tuzemský majetok alebo príjmy, už po piatich rokoch získa istotu, že ho už nebude možné zdaniť, zatiaľ čo v prípade nepriznania majetku alebo príjmov pochádzajúcich z iného ?lenského štátu túto istotu získa až po dvanástich rokoch.

38 Okrem toho, ak je dodato?né vymáhanie dane spojené s pokutou, táto pokuta sa vypo?íta na základe sumy dodato?ne vymáhanej dane, a teda v závislosti od príslušného obdobia dodato?ného vymáhania dane, čo znamená, že v prípade uplatnenia dlhšej lehoty na dodato?né vymáhanie dane stanovenej v ?lánku 16 ods. 4 AWR je da?ovník vystavený riziku, že mu bude uložená pokuta vypo?ítaná na základe dodato?ne vymáhanej dani vz?ahujúcej sa na dlhšie obdobie, ako je obdobie, ktoré možno brať do úvahy v situácii, keď sa zdaniteľný majetok, ktorý je predmetom dodato?ného vymáhania, nachádza alebo vznikol v Holandsku.

39 Z týchto dôvodov uplatňovanie pred?ženej lehoty na dodato?né vymáhanie dane na da?ovníkov s bydliskom v Holandsku, pokiaľ ide o ich majetok nachádzajúci sa mimo tohto ?lenského štátu a príjmy vyplývajúce z tohto majetku, môže mať za následok, že pre týchto da?ovníkov bude menej atraktívne previesť majetok do iného ?lenského štátu s cieľom využívania finančných služieb ponúkaných v tom štáte, než tento majetok ponechať v Holandsku a tam aj využívať finančné služby.

40 Z toho vyplýva, že právna úprava, ako je dotknutá úprava vo veci samej, je obmedzením slobodného poskytovania služieb a súasne aj obmedzením vo?ného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané ?lámkami 49 ES a 56 ES.

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu

41 Podľa holandskej, belgickej a talianskej vlády článok 16 ods. 4 AWR je odôvodnený nevyhnutnosťou chrániť účinnosť daňových kontrol a podľa holandskej vlády aj bojom proti daňovým podvodom.

42 Uvedené vlády po prvé uvádzajú, že uplatnenie predženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane, pokiaľ ide o majetok osoby s bydliskom v určitom členskom štáte, ktorý sa nachádza mimo tohto štátu, a príjmy, ktoré z tohto majetku pochádzajú, je možné vysvetliť chýbajúcou reálnou možnosťou daňových orgánov tohto členského štátu získať informácie o majetku a príjmoch pochádzajúcich z iného členského štátu. V tejto súvislosti zdôrazňujú, že v odôvodnení č. 5 smernice 2003/48 zákonodarca Spoločenstva pripustil, že „v neprítomnosti akejkolvek koordinácie vnútroštátnych daňových systémov pre zdaťovanie príjmu z úspor v podobe výplat úroku, najmä čo sa týka prístupu k úroku prijatému jednotlivcami, ktorí nemajú bydlisko v členských štátoch, jednotlivci usadení v členských štátoch sú v súčasnosti často schopní vyhýbať sa akejkolvek forme zdaťovania nimi prijatého úroku v ďalšom členskom štáte vo svojom členskom štáte bydliska“.

43 V tomto kontexte predženaná lehota na dodatočné vymáhanie dane umožní v prípade zistenia majetku nachádzajúceho sa v iných členských štátoch zrovnoprávniť zdaťovanie takéhoto majetku, ako aj príjmov z tohto majetku a zdaťovanie tuzemského majetku a tuzemských príjmov. V sporoch vo veciach samých by tak v prípade neexistencie predženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane nemohli dotknutý majetok a príjmy podliehať zdaneniu počas niekoľkých rokov. Uplatnenie predženia lehoty na dodatočné vymáhanie dane tiež vyrovnáva čas potrebný na získanie informácií v rámci vzájomnej pomoci medzi členskými štátmi.

44 Po druhé predženaná lehota na dodatočné vymáhanie dane by mala byť považovaná za nevyhnutnú v rámci boja proti daňovým podvodom. Holandská vláda v tejto súvislosti uvádza, že článok 16 ods. 4 AWR sa bude uplatňovať iba vtedy, ak bol zahraničný majetok daňovým orgánom zamlovaný a daňové orgány nemajú k dispozícii žiadne oporné body, na základe ktorých by samy zažali šetrenie, čiže výlučne v prípade daňových podvodov alebo daňových únikov.

45 V tomto smere už Súdny dvor rozhodol, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol (pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55), ako aj boj proti daňovým podvodom (pozri najmä rozsudok z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 81) predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu voľného pohybu zaručeného Zmluvou ES.

46 Pokiaľ ide o pohyby kapitálu, článok 58 ods. 1 písm. b) ES okrem toho stanovuje, že článok 56 ES sa nedotýka práva členských štátov prijať všetky opatrenia potrebné na zabránenie porušovaniu vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov, najmä v oblasti daňového systému.

47 Aby však bolo obmedzujúce opatrenie odôvodnené, musí byť v súlade so zásadou proporcionality v tom zmysle, že musí byť spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 28).

48 Navrhovatelia vo veci samej v tomto smere v prvom rade poznamenávajú, že dotknutá vnútroštátna úprava sporu vo veci samej nie je spôsobilá zabezpečiť dosiahnutie uvedených cieľov, keďže predženie lehoty na dodatočné vymáhanie dane samo o sebe nezvyšuje kontrolnú právomoc daňových orgánov členského štátu vo vzťahu k zdaniteľnému majetku

nachádzajúcemu sa v inom členskom štáte. Tak by to bolo najmä v prípade, ak by tento iný členský štát uplatňoval bankové tajomstvo.

49 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že hoci predloženie lehoty na dodatočné vymáhanie dane samo osebe nerozširuje vyšetrovaciu právomoc daňových orgánov členského štátu, umožňuje im v prípade zistenia zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, o ktorom nemali vedomosť, začať šetrenie, a ak sa ukáže, že tento majetok nebol zdanený alebo stanovená daň bola veľmi nízka, umožňuje im vydať rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane.

50 Ako vyplýva zo skutkových okolností sporu vo veci C-155/08, tak je to aj v prípade, pokiaľ sú daňové orgány členského štátu informované o existencii zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, ktorý uplatňuje bankové tajomstvo.

51 Okrem toho uplatnenie predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom členskom štáte môže daňovníkov, ktorí disponujú takýmto majetkom, odradiť od toho, aby daňovým orgánom zamlžali tento majetok alebo príjmy z neho plynúce, a tak sa neskôr nevystavili dodatočnému vymáhaniu dane, prípadne tiež uloženiu pokuty, ktoré sú v oboch prípadoch stanovené na základe až dvanásťročnej lehoty.

52 Je teda potrebné uznať, že právna úprava, akou je článok 16 ods. 4 AWR, prispieva k zabezpečeniu účinnosti daňových kontrol a k boju proti daňovým podvodom.

53 Takisto však treba posúdiť, či, ako to po druhé uvádzajú navrhovatelia vo veciach samých, táto právna úprava nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné.

54 Podľa navrhovateľov vo veciach samých totiž článok 16 ods. 4 AWR nezohľadňuje možnosť členských štátov v zmysle článkov 1 až 3 smernice 77/779 získať od iného členského štátu všetky informácie nevyhnutné na stanovenie presnej výšky dane. Navrhovatelia vo veciach samých v tejto súvislosti poukazujú na možnosť zaviesť automatickú výmenu informácií, stanovenú v uvedenom článku 3. Skutočnosť, že členský štát tieto možnosti automatickej výmeny informácií nevyužije, je slobodným rozhodnutím tohto štátu a nijako ju nemožno namietať voči daňovníkovi.

55 Okrem toho dotknuté vnútroštátne ustanovenie vo veciach samých je neprimerané v tom zmysle, že nerozlišuje, či Holandské kráľovstvo uzatvorilo dohodu o výmene informácií so štátom, z ktorého pochádza zdaniteľný majetok, alebo či tento iný členský štát uplatňuje bankové tajomstvo, a dokonca nerozlišuje ani to, či ide o iný členský štát alebo o tretí štát. V tomto bode navrhovatelia vo veciach samých upresňujú, že realizácia dohody o výmene informácií si za normálnych okolností nevyžaduje dodatočnú lehotu siedmich rokov stanovenú v článku 16 ods. 4 AWR. Uvádzajú, že táto lehota bola určená skôr svojvoľne odkazom na lehotu, v rámci ktorej sa musí začať trestné stíhanie pre trestný čin daňového podvodu, hoci v holandskom trestnom práve je táto lehota na začatie stíhania totožná pre vnútroštátne aj cezhraničné situácie.

56 Naproti tomu podľa vlád členských štátov, ktoré predložili pripomienky, je uplatňovanie predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade zdaniteľného majetku pochádzajúceho z iného členského štátu nevyhnutné na nápravu neexistencie reálnej možnosti daňových orgánov prvého členského štátu získať informácie o majetku nachádzajúcom sa v druhom členskom štáte.

57 Pokiaľ ide o prípadnú žiadosť o vzájomnú pomoc medzi členskými štátmi, tieto vlády uvádzajú, že žiadosť o poskytnutie informácií môže podať členský štát podľa článku 2 smernice 77/779 iba v konkrétnom prípade, keď tento štát už má k dispozícii dostatok oporných bodov, z

ktorých môže vychádzať. Okrem toho ak iný štát uplatňuje bankové tajomstvo, článok 8 tejto smernice vytvára prekážku v oznámení takto chránených informácií. Napokon v oblasti príjmov z úspor neexistuje žiadna dvojstranná dohoda, ktorá by umožňovala automatické oznámenie informácií v zmysle článku 3 uvedenej smernice.

58 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podľa článku 16 ods. 4 AWS je lehota na dodatočné vymáhanie dane namiesto piatich rokov stanovená na dvanásť rokov, a to bez ohľadu na to, či Holandské kráľovstvo v konkrétnom prípade disponuje prostriedkami na získanie nevyhnutných informácií od nemeckého štátu, v ktorom sa nachádza zdaniteľný majetok, či už prostredníctvom vzájomnej pomoci upravenej v smernici 77/799 alebo prostredníctvom výmeny informácií vykonávanej na základe dvojstrannej dohody uzatvorenej s týmto nemeckým štátom. Predtýžaná lehota na dodatočné vymáhanie sa navyše uplatní aj v prípade, keď z dôvodu ochrany bankového tajomstva v tomto inom nemeckom štáte nemožno vyhovieť žiadosti o oznámenie bankových údajov.

59 Z toho vyplýva, že v rámci právnej úpravy, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, dodatočná lehota poskytnutá daňovým orgánom dotknutého nemeckého štátu na dodatočné vymáhanie dane v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom nemeckom štáte nutne nezodpovedá lehote, ktorú by uvedené orgány potrebovali na overenie niektorých informácií u tohto iného nemeckého štátu uplatnením vzájomnej pomoci podľa smernice 77/799 alebo systému výmeny informácií zavedeným dvojstrannou dohodou.

60 Z toho však nevyplýva, že predtýženie obdobia, počas ktorého môžu tieto orgány vydať rozhodnutie o dodatočnom vymáhaní dane v prípade majetku alebo príjmov pochádzajúcich z iného nemeckého štátu, by bolo neprimerané vo vzťahu k cieľu zabezpečiť dodržiavanie vnútroštátnych ustanovení daňového práva.

61 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že bez toho, aby boli dotknuté harmonizované ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré možno prípadne uplatniť, nesmie byť nemeckému štátu uložená povinnosť prispôbiť svoju právnu úpravu v oblasti daňovej kontroly osobitnej situácii v každom nemeckom štáte alebo treťom štáte.

62 Pre posúdenie, či právna úprava, akou je dotknutá úprava vo veci samej, ide nad rámec toho, čo je na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a na boj proti daňovým podvodom nevyhnutné, treba rozlišovať medzi dvoma prípadmi.

63 Prvý prípad zodpovedá situácii, keď majetok, ktorý je zdaniteľný v jednom nemeckom štáte a nachádza sa v inom nemeckom štáte, bol zamlúvaný daňovým orgánom prvého nemeckého štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície svedčiacie o existencii uvedeného majetku, ktoré by im umožňovali začať šetrenie. V tomto prípade nemá prvý nemecký štát možnosť obrátiť sa na príslušné orgány iného nemeckého štátu so žiadosťou, aby mu tieto orgány oznámili informácie potrebné na správne stanovenie výšky dane.

64 Keďže článok 2 smernice 77/779 umožňuje orgánom nemeckého štátu kontaktovať príslušné orgány iného nemeckého štátu iba v konkrétnom prípade, daňové orgány prvého nemeckého štátu, ktoré nemajú žiadne indície o existencii zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto inom nemeckom štáte, môžu vykonať šetrenie, len ak im boli vopred poskytnuté informácie o existencii tohto majetku iným nemeckým štátom, predovšetkým v rámci systému automatickej výmeny informácií, zavedeným článkom 9 smernice 2003/48, alebo samotným daňovníkom alebo tretími osobami.

65 Na rozdiel od tvrdení pani Passenheim-van Schoot skutočnosť, že nemecký štát nevyužije na účely získania bankových údajov o svojich daňovníkoch možnosť automatickej výmeny

informácií upravenú v článku 3 smernice 77/779, sama osebe nepostaňuje na to, aby tomuto členskému štátu odala právo uplatňovať vo vzťahu k uvedeným daňovníkom rozdielnu lehotu na dodatočné vymáhanie v závislosti od toho, či sa ich úspory nachádzajú v tom istom členskom štáte alebo v inom členskom štáte. Tým, že uvedený článok 3 ponecháva členským štátom oprávnenie zaviesť systém pravidelnej a automatickej výmeny informácií pre kategórie prípadov, ktoré určia v rámci konzultačného postupu podľa článku 9 tejto smernice, totiž poskytuje členskému štátu iba možnosť obrátiť sa na iné členské štáty s cieľom zaviesť takýto systém, ktorého realizácia potom závisí na rozhodnutí týchto iných členských štátov.

66 Ak bol zdaniteľný majetok nachádzajúci sa v určitom členskom štáte zmluvným orgánom iného členského štátu a ak tieto orgány nemali žiadne indície o jeho existencii, ktoré by umožňovali začať šetrenie, potom otázka, či uplatňovanie predženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane iným členským štátom je primeraným prostriedkom vo vzťahu k cieľu spočívajúcemu v zabezpečení dodržiavania daňových ustanovení, nijako nezávisí od toho, či táto lehota zodpovedá obdobiu nevyhnutnému na získanie informácií od členského štátu, v ktorom sa tento zdaniteľný majetok nachádza.

67 Vzhľadom na to, že v takomto prípade neexistencia indícií umožňujúcich začať šetrenie vylučuje uplatnenie mechanizmu výmeny informácií, treba považovať poskytnutie dlhšej lehoty daňovým orgánom členského štátu na stanovenie dane, ak ide o zdaniteľný majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte, za také, ktoré smeruje nie k tomu, aby sa uvedeným orgánom poskytol čas potrebný na získanie informácií od tohto iného členského štátu o zdaniteľnom majetku nachádzajúcom sa v ňom, ale iba k stanoveniu dlhšieho obdobia, počas ktorého prípadné zistenie tohto zdaniteľného majetku môže mať za následok dodatočné vymáhanie dane v rozsahu, v akom šetrenie začaté v nadväznosti na toto zistenie môže viesť k dodatočnému vymáhaniu dane pred uplynutím tohto obdobia.

68 Ďalej vzhľadom na to, že uplatnenie predženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade, keď sa zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte a daňové orgány prvého štátu nemajú žiadne indície o tomto majetku, nie je závislé od možnosti týchto orgánov získať informácie od tohto iného členského štátu, nie je relevantné ani to, či tento štát uplatňuje bankové tajomstvo.

69 Pokiaľ ide o tvrdenie, že lehota na dodatočné vymáhanie dane upravená v článku 16 ods. 4 AWR bola stanovená svojvoľne na dvanásť rokov, treba konštatovať, že pokiaľ je táto lehota v prípade zmluvania zdaniteľného majetku daňovým orgánom predžená, rozhodnutie členského štátu časovo obmedziť túto lehotu a stanoviť toto obmedzenie v závislosti od lehoty uplatniteľnej na stíhanie v oblasti trestného činu daňového podvodu sa nezdá byť neprimerané.

70 Za týchto okolností opatrenie, ktorým bol zdaniteľný majetok zmluvným orgánom podriadený predženej lehote na dodatočné vymáhanie dane v dĺžke dvanástich rokov, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinnosti daňových kontrol a na boj proti daňovým podvodom.

71 Napokon členskému štátu, ktorý uplatňuje predženu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade, keď sa zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte a daňové orgány nemajú o ňom žiadnu vedomosť, nemožno pri zistení zdaniteľného majetku rovnako zmluvného týmto orgánom, ale nachádzajúceho sa v tom istom štáte, uprieť možnosť predženia päťročnej lehoty, počas ktorej uvedené daňové orgány môžu dodatočne vymáhať daň.

72 Aj keby totiž daňovník podliehal rovnakej povinnosti priznania dane daňovým orgánom v súvislosti s tuzemským majetkom a príjmami, ako aj s majetkom a príjmami v zahraničí, ni to nemení na veci, že pokiaľ ide o majetok a príjmy, ktoré nie sú predmetom systému automatickej

výmeny informácií, riziko, že majetok a príjmy, ktoré daovník zamlžal daovým orgánom členského štátu, v ktorom má bydlisko, budú odhalené, je nižšie v prípade majetku a príjmov pochádzajúcich z iného členského štátu než v prípade tuzemského majetku a príjmov.

73 Preto ak členský štát stanoví dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade zdaniteľného majetku, o ktorom nemali daové orgány žiadnu vedomosť, nemožno mu vytýkať, že obmedzil uplatňovanie tejto lehoty na zdaniteľný majetok, ktorý sa nenachádza na jeho území.

74 Druhý prípad zodpovedá situácii, keď daové orgány členského štátu majú indície o zdaniteľnom majetku nachádzajúcom sa v inom členskom štáte, ktoré im umožňujú zaťaženie. V tejto situácii nie je odôvodnené uplatnenie predženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom, ktoré nie je konkrétne zamerané na to, aby daovým orgánom tohto členského štátu umožnilo náležite využiť mechanizmy vzájomnej pomoci medzi členskými štátmi, ktoré sa spustia, len čo sa dotknutý majetok nachádza v inom členskom štáte.

75 Ako totiž navrhovatelia vo veciach samých uvádzajú, pokiaľ by daové orgány členského štátu mali indície o majetku, ktoré by im umožňovali obrátiť sa na príslušné orgány iných členských štátov, či už v rámci vzájomnej pomoci upravenej v smernici 77/799 alebo stanovenej v dvojstranných dohodách, aby im poskytli informácie potrebné na stanovenie správnej výšky dane, samotná skutočnosť, že sa dotknutý zdaniteľný majetok nachádza v inom členskom štáte, neodôvodňuje všeobecné uplatňovanie lehoty na dodatočné vymáhanie, ktorá nie je nijako závislá od doby nevyhnutnej na riadne uplatnenie týchto mechanizmov vzájomnej pomoci.

76 Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sú úspory a príjmy z týchto úspor zamlžané daovým orgánom členského štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície o ich existencii, ktoré by im umožňovali zaťaženie, týmto článkom neodporuje uplatňovanie dlhšej lehoty na dodatočné vymáhanie dane týmto členským štátom, ak sa tieto úspory nachádzajú v inom členskom štáte, než je lehota uplatňovaná v prípade, keď sa úspory nachádzajú v prvom členskom štáte. Skutočnosť, že tento iný členský štát uplatňuje bankové tajomstvo, nie je v tejto súvislosti relevantná.

O tretej otázke vo veci C-155/08

77 Treťou otázkou vo veci C-155/08 sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade, ak článkom 49 ES a 56 ES neodporuje to, aby členský štát uplatňoval na majetok nachádzajúci sa v inom členskom štáte a na príjmy pochádzajúce z tohto štátu dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane, než je lehota uplatňovaná na majetok a príjmy pochádzajúce z tohto štátu, sa majú uvedené články vykladať v tom zmysle, že im neodporuje to, aby bola pokuta uložená z dôvodu zamlžania majetku a príjmov, ktoré sú predmetom dodatočného vymáhania dane, vypočítaná pomerne k vymáhanej sume, a teda na základe dlhšieho obdobia.

78 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania upresňuje, že vzhľadom na možnosť, ktorú ponúka daovým orgánom článok 67e AWR, aby sa uložila pokuta daovníkovi, ktorý úmyselne alebo z hrubej nebanlivosti nezaplatil celú dať, až do vo výšky 100 % sumy pôvodne nezaplatenej dane, sa predženie lehoty na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku alebo príjmov pochádzajúcich zo zahraničia odrazí vo výške pokút, ktoré môžu byť uložené.

79 Aj keď podľa navrhovateľa vo veci C-155/08 právu Spoločenstva neodporuje uplatňovanie právnej úpravy, akou je ustanovenie článku 16 ods. 4 AWR, článok 56 ES naproti tomu odporuje uplatňovanie pravidla, podľa ktorého je z dôvodu predženia lehoty na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku alebo príjmov pochádzajúcich zo zahraničia pokuta, ktorá môže byť v takomto prípade uložená, vyššia než pokuta, ktorá môže byť uložená v prípade majetku a príjmov

nachádzajúcich sa na vnútroštátnom území.

80 Holandská, belgická a talianska vláda sa naopak domnievajú, že zásadám voľného pohybu neodporuje to, aby pokuta, ktorú možno uložiť v prípade zamlžania majetku alebo príjmov zo zahraničia podliehajúcich dodatočnému vymáhaniu, bola vypočítaná pomerne k výške dodatočne vymáhanej dani a za toto dlhšie obdobie.

81 Komisia poznamenáva, že pokiaľ uplatňovanie uvedenej predloženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane nie je v rozpore s článkami 49 ES a 56 ES, platí to isté aj pre rozdiely medzi pokutami ukladanými na základe holandskej daňovej úpravy podľa toho, či sa dotknutý majetok a príjmy nachádzajú v tomto členskom štáte, alebo inom členskom štáte.

82 V tejto súvislosti je potrebné predovšetkým zdôrazniť, že článok 67e ods. 1 AWR uvádza, že pokiaľ je daň stanovená na veľmi nízku sumu úmyselne alebo v dôsledku hrubej nedbanlivosti daňovníka, je možné uložiť pokutu do výšky 100 % zo sumy dodatočne vymáhanej dane bez toho, aby sa rozlišovalo, či zdaniteľný majetok sa nachádza v Holandsku alebo v iných členských štátoch.

83 Na rozdiel od tvrdenia navrhovateľa vo veci C-155/08 dotknutá vnútroštátna úprava vo veci samej nie je porovnateľná s príslušnými vnútroštátnymi úpravami Talianska a Francúzska vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 25. februára 1998, Drexl (299/86, Zb. s. 1213), a z 2. augusta 1993, Komisia/Francúzsko (C-276/91, Zb. s. I-4413), ktoré zaviedli režim sankcií za porušenie predpisov v oblasti dane z pridanej hodnoty, ktorý bol prísnejší v prípade dane za dovoz z iného členského štátu ako v prípade dane za transakcie uskutočnené vnútri členských štátov.

84 V prípade dotknutej právnej úpravy vo veci samej totiž riziko, že daňovníkovi s bydliskom v Holandsku bude uložená vyššia pokuta v prípade majetku a príjmov z iného členského štátu, než v prípade tuzemského majetku a príjmov, je iba dôsledkom skutočnosti, že obdobie, ktoré možno zohľadniť na účely určenia dodatočne vymáhanej sumy, a teda na určenie základu pokuty, môže byť dlhšie v prípade zahraničného majetku a príjmov než v prípade tuzemského majetku a príjmov, keďže tuzemský majetok a príjmy nepodliehajú predloženej lehote na dodatočné vymáhanie dane stanovenej v článku 16 ods. 4 AWR.

85 Ako totiž vyplýva z bodov 60 až 73 tohto rozsudku, články 49 ES a 56 ES nebránia členskému štátu uplatňovať dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom členskom štáte, pokiaľ ide o majetok a príjmy, ktoré boli daňovým orgánom uvedeného štátu zamlžané a o ktorých tieto orgány nemali žiadne indície umožňujúce zaťaženie.

86 Na tretiu otázku teda treba odpovedať tak, že články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby, pokiaľ členský štát uplatňuje dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom členskom štáte a pokiaľ tento zahraničný majetok, ako aj príjmy z tohto majetku boli daňovým orgánom prvého členského štátu zamlžané a tieto orgány nemali žiadne indície o ich existencii, ktoré by umožňovali zaťaženie, bola pokuta uložená z dôvodu zamlžania uvedeného zahraničného majetku a príjmov vypočítaná pomerne k výške dodatočne vymáhanej dane a za toto dlhšie obdobie.

O trovách

87 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré

vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účasníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sú úspory a príjmy z týchto úspor zmluvaným orgánom členského štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície o ich existencii, ktoré by im umožňovali začať šetrenie, týmto článkom neodporuje uplatňovanie dlhšej lehoty na dodatočné vymáhanie týmto členským štátom, ak sa tieto úspory nachádzajú v inom členskom štáte, než je lehota uplatňovaná v prípade, keď sa úspory nachádzajú v prvom členskom štáte. Skutočnosť, že tento iný členský štát uplatňuje bankové tajomstvo, nie je v tejto súvislosti relevantná.
2. Články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby, pokiaľ členský štát uplatňuje dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom členskom štáte a pokiaľ tento zahraničný majetok, ako aj príjmy vyplývajúce z tohto majetku boli zmluvaným orgánom prvého členského štátu zmluvané a tieto orgány nemali žiadne indície o ich existencii, ktoré by umožňovali začať šetrenie, bola pokuta uložená z dôvodu zmluvania uvedeného zahraničného majetku a príjmov vypočítaná pomerne k výške dodatočne vymáhanej dane a za toto dlhšie obdobie.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.