ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. června 2009 *

Ve spojených věcech C-155/08 a C-157/08,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 21. března 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 16. dubna 2008, v řízeních

X (C-155/08),

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

* Jednací jazyk: nizozemština.

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. března 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– 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 Eijsdenem a E. C. C. M. Kemmerenem, belastingadviseurs,

– za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocněnci,

– za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocněncem,

– za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,

– za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 49 ES a 56 ES.

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

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 přímých daní (Úř. věst. 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 (Úř. věst. 1994, C 241, s. 21 a Úř. věst. 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 příjmů 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 úřad žádajícího státu nevyčerpal 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 neopravňují 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 příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) je podle jejího čl. 1 odst. 1 umožnit, aby příjmy z úspor v podobě úrokových plateb vyplacených v jednom členském státě jejich skutečným vlastníkům – 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 členského státu platebního zprostředkovatele předá informace uvedené v článku 8 příslušnému orgánu členského státu, v němž má skutečný vlastník bydliště.

2. Předání informací proběhne automaticky a uskuteční se nejméně jednou ročně, do šesti měsíců po skončení daňového roku v členském 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 neoprávněně nebyla vyměřena žádná daň nebo že byla neoprávněně vyměřena příliš nízká daň, […] může inspektor neodvedenou daň doměřit. […]

[…]

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 doměření daně odchylně od odst. 3 věty první 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 č. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 o právní úpravě týkající se mezinárodní vzájemné pomoci v oblasti výběru 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), 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 vyměření daně (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 vyměněny, 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 původním 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 daně z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení v letech 1993 až 2000, a jednak daně 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 Amsterodamu), zejména s tvrzením, že dvanáctiletá lhůta pro doměření daně 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 doměřenou 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 správě uvedeného členského státu zamlčeny určité (příjmy ze) zahraničních úspor, použil právní předpis, který za účelem kompenzace chybějící účinné možnosti dohledu v souvislosti se zahraničními aktivy stanoví pro doměření daně dvanáctiletou lhůtu, zatímco pro (příjmy z) úspor, které se nacházejí v tuzemsku, kde v každém případě existují možnosti účinného dohledu, platí pro doměření daně 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 zamlčení příjmů nebo majetku, za které jsou doměřeny daně, byla stanovena úměrně k doměřené 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 daně z příjmů a pojistného na sociální zabezpečení a daně z majetku.

24 K žádosti E. H. A. Passenheim-van Schoot jí inspektor přiznal režim takzvané „účinné lítosti", 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 výměrům podala žalobu k Rechtbank te Arnhem (soud v Arnhem) zejména s tvrzením, že lhůta pro doměření daně 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 uvedené žaloby 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 předsedy Soudního dvora ze dne 26. května 2008 byly věci C-155/08 a C-157/08 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce ve věci C-155/08 a otázce ve věci C-157/08

28 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-155/08 a otázky položené ve věci C-157/08 je, zda musejí být články 49 ES a 56 ES vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž v případě, že jsou finančním správám zamlčeny úspory nebo příjmy pocházející z těchto úspor, je lhůta pro doměření daně pět let, jestliže se uvedená aktiva nacházejí v témže členském státě, zatímco je tato lhůta prodloužena na dvanáct let, jestliže se tato aktiva nacházejí v jiném členském státě. Předkládající soud se zabývá otázkou, zda má v tomto ohledu případně dopad skutečnost, že právní úprava tohoto jiného členského státu stanoví bankovní tajemství.

K existenci omezení svobody pohybu

29 Podle navrhovatelů v původním řízení a Komise Evropských společenství taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, omezuje jak volný pohyb kapitálu, tak volný pohyb služeb. Činí totiž pro osobu povinnou k dani s bydlištěm v Nizozemsku méně atraktivní možnost převést úspory do jiného členského státu a ponechat je tam. Stejně tak je pro osobu usazenou mimo Nizozemsko méně atraktivní shromažďovat aktiva osob majících bydliště v tomto členském státě a poskytovat těmto osobám služby.

30 Naproti tomu se nizozemská a belgická vláda domnívají, že tato právní úprava nepředstavuje omezení ani volného pohybu služeb, ani volného pohybu kapitálu. Článek 16 odst. 4 AWR se totiž použije nezávisle na státní příslušnosti a místě usazení nebo bydliště osoby povinné k dani. S ohledem na osobu povinnou k dani, která finanční správě přizná úspory a příjmy, které z nich pocházejí, toto ustanovení nevytváří ani překážku ponechání těchto aktiv v jiném členském státě. I v případě, že jsou taková

aktiva daňovým orgánům zamlčena, nemůže mít použití prodloužené lhůty pro doměření daně žádný odrazující účinek, pokud jde o jejich ponechání v jiném členském státě, vzhledem k tomu, že uvedené orgány v takovém případě nemají žádnou skutečnou možnost získat informace ohledně těchto aktiv.

31 Nizozemská vláda dodává, že použití prodloužené lhůty pro doměření daně nezavádí žádnou diskriminaci z hlediska právní jistoty, pokud jde o zahraniční aktiva ve vztahu k aktivům v Nizozemsku, vzhledem k tomu, že v jednom i v druhém případě právní jistoty lze a má být dosaženo především přiznáním uvedených aktiv a příjmů, které z nich plynou. Belgická vláda uvádí, že čl. 16 odst. 4 AWR nelze považovat za diskriminační v tom smyslu, že bankovní údaje osob povinných k dani, které mají aktiva u bank usazených v Nizozemsku, jsou automaticky přiznány finanční správě tohoto členského státu, což znemožňuje jakékoli zamlčení uvedených aktiv, zatímco údaje osob povinných k dani, které své úspory umístily do jiného členského státu, mohou být předmětem pouze omezené výměny informací.

32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 49 ES brání použití jakékoliv vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 28. dubna 1998, Safir, C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 23; ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 23, jakož i ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, 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 doměřit 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 doměření 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 správě 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 doměření daně není v případě zamlčení finanční správě prodloužena. Tak tomu je, pokud nebyly finanční správě 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 správě 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 doměření daně podléhá pokutě, je tato pokuta vypočítána na základě dodatečně vyměřené částky, a tudíž v závislosti na období, na které se toto doměření daně vztahuje, což znamená, že v případě použití prodloužené lhůty pro doměření daně stanovené v čl. 16 odst. 4 AWR je osoba povinná k dani vystavena nebezpečí, že jí bude

uložena pokuta vypočtená na základě doměření 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 doměření daně, pokud jde o aktiva a příjmy, které z těchto aktiv pocházejí, nacházející se mimo tento členský stát, může pro osoby povinné k dani činit 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 odůvodnění omezení svobod pohybu

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

42 Zmíněné vlády uvádějí zaprvé, že použití prodloužené lhůty pro doměření daně, 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 uvádějí, že v pátém bodě odůvodnění 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 doměření daně 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 doměření daně, nemohly by být dotčená aktiva a příjmy po určitém počtu let zdaněny. Použití prodloužené lhůty pro doměření daně vyrovnává rovněž časové rozmezí potřebné k získání informací prostřednictvím vzájemné pomoci mezi členskými státy.

44 Zadruhé by prodloužená lhůta pro doměření daně měla být považována ze 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 správě zamlčena 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 odůvodňovat 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 odůvodněné, musí dodržovat zásadu proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé zaručit uskutečnění 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 uvádějí zaprvé, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení není způsobilá k dosažení uvedených cílů vzhledem k tomu, že prodloužení lhůty pro doměření daně 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 doměření daně jako takové neposiluje vyšetřovací pravomoc, kterou disponují daňové orgány členského státu, toto prodloužení lhůty nicméně těmto 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 původním řízení ve věci C-155/08, totéž platí, pokud jsou daňové orgány členského státu informovány o existenci zdanitelných částek v jiném členském státě, který používá bankovní tajemství.

51 Krom toho uplatnění prodloužené lhůty pro doměření 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 správě taková

aktiva nebo příjmy, které z nich pocházejí, zamlčely, a vyhnuly se tak pozdějšímu doměření daně, jakož i případně uložení pokuty, stanoveným v jednom i druhém případě na základě až dvanáctiletého období.

52 Musí být tudíž připuštěno, že taková právní úprava, jako je čl. 16 odst. 4 AWR, přispívá k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům.

53 Nicméně je ještě třeba posoudit, zda, jak zadruhé tvrdí navrhovatelé v původním řízení, taková právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné.

54 Podle navrhovatelů v původním řízení totiž čl. 16 odst. 4 AWR nezohledňuje možnost, kterou mají členské státy podle článků 1 až 3 směrnice 77/799, získat od jiného členského státu veškeré informace nezbytné ke stanovení přesné výše daně. V tomto ohledu zdůrazňují možnost zavést automatickou výměnu informací stanovenou v uvedeném článku 3. Skutečnost, že členský stát těchto možností výměny informací nevyužije, závisí na jeho vůli a nelze ji nijak namítat vůči osobě povinné k dani.

55 Krom toho je vnitrostátní ustanovení dotčené v původním řízení podle nich nepřiměřené v tom, že nerozlišuje podle toho, zda Nizozemské království uzavřelo dohodu o výměně informací se státem, z něhož pocházejí zdanitelné částky, nebo zda tento jiný stát uplatňuje bankovní tajemství, ani podle toho, zda se jedná o jiný členský stát, nebo třetí stát. Navrhovatelé v původním řízení v tomto bodě upřesňují, že provádění dohody o výměně informací obvykle nevyžaduje takovou dodatečnou sedmiletou lhůtu, jaká je stanovena v čl. 16 odst. 4 AWR. Navrhovatelé v původním řízení tvrdí, že tato lhůta byla stanovena spíše svévolně odkazem na lhůtu, ve které musí být zahájeno trestní stíhání v případě trestného činu podvodu, ačkoli v nizozemském trestním právu je tato lhůta pro stíhání ve vnitrostátních situacích a přeshraničních situacích stejná.

56 Naproti tomu podle vlád členských států, které předložily vyjádření, je použití prodloužené lhůty pro doměření daně členským státem v případě zdanitelných částek pocházejících z jiného členského státu nezbytné k napravení neexistence skutečné možnosti pro finanční správu prvního členského státu získat informace o aktivech ve druhém členském státě.

57 Pokud jde o případnou žádost o vzájemnou pomoc mezi členskými státy, tyto vlády uvádějí, že žádost o informace může být členským státem podána na základě článku 2 směrnice 77/799 pouze v jednotlivém případě, kdy již má členský stát k dispozici dostatečné skutečnosti, z nichž lze vycházet. Krom toho, pokud jiný členský stát uplatňuje bankovní tajemství, článek 8 této směrnice brání sdělení takto chráněných informací. Konečně, v oblasti příjmů z úspor neexistuje žádná taková dvoustranná dohoda umožňující automatické sdělení informací, jako je dvoustranná dohoda uvedená v článku 3 uvedené směrnice.

58 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podle čl. 16 odst. 4 AWR je lhůta pro doměření daně prodloužena z pěti na dvanáct let nezávisle na otázce, zda v konkrétním případě Nizozemské království disponuje prostředky k získání nezbytných informací od členského státu, ve kterém jsou uloženy zdanitelné částky, ať již prostřednictvím vzájemné pomoci stanovené směrnicí 77/799, nebo prostřednictvím výměny informací provedené na základě dvoustranné dohody uzavřené s tímto členským státem. Krom toho se prodloužená lhůta pro doměření daně použije rovněž v případě, kdy z důvodu uplatňování 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 původním řízení, 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, 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 nevyplývá, 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 případně použijí, nelze členskému státu uložit, aby uzpůsobil svou právní úpravu v oblasti daňového dohledu podle specifické situace v každém členském státě nebo třetím státě.

62 K posouzení, zda taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním 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 daňovým orgánům prvního členského státu zamlčeny 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 orgánům 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 třetími 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 různou lhůtu pro doměření daně podle toho, zda jsou jejich úspory uloženy v témže členském státě, nebo v jiném členském státě. Tím, že uvedený článek 3 členským státům ponechává volnost pro zavedení mechanizmu pravidelné a automatické výměny informací pro kategorie případů, které určí v rámci konzultačního postupu uvedeného v článku 9 téže směrnice, totiž dává členskému státu pouze možnost obrátit se na jiné členské státy pro účely zavedení takového mechanizmu, jehož uskutečnění pak závisí na rozhodnutí těchto jiných členských států.

66 Jestliže byly zdanitelné částky nacházející se v členském státě daňovým orgánům jiného členského státu zamlčeny 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 doměření daně tímto uvedeným členským státem představuje přiměřený prostředek 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 mechanizmu 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 případné zjištění těchto zdanitelných částek ještě může vést k doměření daně v rozsahu, v němž šetření zahájené po tomto zjištění může vést k doměření daně před skončením tohoto období.

68 Vzhledem k tomu, že použití prodloužené lhůty pro doměření 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 doměření daně stanovená v čl. 16 odst. 4 AWR byla stanovena svévolně na dvanáct let, je nutno konstatovat, že pokud je taková lhůta v případě zamlčení 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 zamlčené finanční správě podléhaly prodloužené dvanáctileté lhůtě pro doměření daně za těchto okolností, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti daňového dohledu a k boji proti daňovým únikům.

71 Vůči členskému státu, který uplatňuje prodlouženou lhůtu pro doměření daně v případě zdanitelných částek nacházejících se v jiném členském státě, o nichž daňové orgány prvního členského státu nevěděly, konečně nelze namítat, že v případě zjištění zdanitelných částek, které byly těmto orgánům rovněž zamlčeny, ale nacházejí se v témže členském státě, nemůže být pětileté období, během kterého uvedené orgány mohou provádět doměření daně, prodlouženo.

72 I když totiž osoba povinná k dani podléhá stejné povinnosti přiznání daňovým orgánům 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 zamlčené daňovým orgánům 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 doměření daně v případě zdanitelných částek, o nichž daňové orgány nevěděly, nelze mu vytýkat, že působnost 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 odůvodněné uplatnění prodloužené lhůty pro doměření daně členským státem, které nesměřuje konkrétně k tomu, aby bylo daňovým orgánům tohoto členského umožněno náležitě využít mechanizmy 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, neodůvodňuje obecné uplatnění dodatečné lhůty pro doměření daně, která nijak nezávisí na době nezbytné k náležitému využití těchto mechanizmů 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 orgánům členského státu zamlčeny a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, tento členský stát uplatňoval delší lhůtu pro doměření 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 doměření 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 uplatněná z důvodu zamlčení aktiv nebo příjmů, z nichž jsou dodatečně vyměřeny daně, byla vypočtena úměrně k dodatečně vyměřené částce, a tudíž v závislosti na delším časovém období.

78 Ve svém předkládacím rozhodnutí uvedený soud upřesňuje, 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 doměření 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 doměření 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 zamlčení aktiv nebo příjmů uložených v jiných členských státech, z nichž jsou dodatečně vyměřeny daně, byla vypočtena úměrně k dodatečně vyměřené částce a v závislosti na delším časovém období.

81 Komise uvádí, že pokud uplatnění uvedené prodloužené lhůty pro doměření 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 činěn 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 původním 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 daně 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 původním řízení totiž pouze důsledkem skutečnosti, že období, které lze zohlednit

k určení částky doměřené 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 doměření 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 doměření 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 orgánům tohoto státu zamlčeny a o kterých tyto orgány neměly k dispozici žádné indicie umožňující zahájit šetření.

86 Na třetí otázku 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 doměření 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 zamlčeny daňovým orgánům prvního členského státu, které neměly k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, byla pokuta uložená z důvodu zamlčení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečně vyměřené částce a za toto delší období.

K nákladům řízení

87 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 orgánům členského státu zamlčeny a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, tento členský stát uplatňoval delší lhůtu pro doměření 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 doměření 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 zamlčeny daňovým orgánům prvního členského státu, které neměly k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, umožňující zahájit šetření, byla pokuta uložená z důvodu zamlčení uvedených aktiv a příjmů vypočtena úměrně k dodatečně vyměřené částce a za toto delší období.**

Podpisy.