A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. június 11. *

A C-155/08. és C-157/08. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2008. április 16-án érkezett, 2008. március 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

X (C-155/08.),

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

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

* Az eljárás nyelve: holland.

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), T. von Danwitz, Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,
hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. március 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– X képviseletében J. J. Feenstra és L. C. A. Wijsman advocaten,

– E. H. A. Passenheim-van Schoot képviseletében J. Hamer advocaat, és J. A. R. van Eijsden és E. C. C. M. Kemmeren belastingadviseurs,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. de Grave, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében I. Bruni, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az EK 49. és az EK 56. cikk értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket a hollandiai lakóhellyel rendelkező természetes személyek, nevezetesen X (C-155/08. sz. ügy) és E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08. sz. ügy), valamint a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között, a holland adóhatóság által a más tagállamban található követelések és az ilyen követelésekből származó eltitkolt jövedelmek feltárását követően folytatott utólagos adómegállapítás tárgyában folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmánnyal (HL 1994. C 241., 21. o. és HL 1995. L 1., 1. o.) módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o., a továbbiakban: 77/799 irányelv) 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét terhelő adók [helyesen: a jövedelem- és vagyonadók] pontos megállapítását […]”.

4 A 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése előírja:

„Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. A megkeresett állam illetékes hatósága nem köteles eleget tenni a megkeresésnek, amennyiben úgy tűnik számára, hogy az információt kérő állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegyűjtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését.”

5 A 77/799 irányelv 3. cikke előírja:

„A 9. cikkben említett konzultációs eljárás keretében meghatározott esetekben a tagállamok illetékes hatóságai előzetes megkeresés nélkül, rendszeresen megküldik egymásnak az 1. cikk (1) bekezdésében említett információt.”

6 A 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése a C-155/08. sz. ügy alapeljárásának tényállására alkalmazandó változatában előírja:

„Ezen irányelv egyetlen tagállamot sem kötelez a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben azon tagállam, amely az információt szolgáltatja, saját törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és saját céljára nem használhatja fel ezen információt.”

7 A megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) célja – az 1. cikkének (1) bekezdése értelmében – az, hogy lehetővé tegye az egyik tagállamból eredő, a másik tagállamban illetőséggel bíró haszonhúzó természetes személy részére kamat formájában történő kifizetéseknek az utóbbi tagállam jogszabályainak megfelelő tényleges adóztatását.

8 A 2003/48 irányelv „Információcsere” címet viselő II. fejezetében előírja a kifizető e kamatokra vonatkozó információszolgáltatási kötelezettségét a letelepedése szerinti tagállam illetékes hatósága felé (8. cikk), valamint ez utóbbi és az említett kamat haszonhúzójának illetősége szerinti tagállam illetékes hatóságai közötti automatikus információcserét (9. cikk).

9 Az említett 9. cikk értelmében:

„(1) A kifizető tagállamának illetékes hatósága a 8. cikkben említett információt közli a haszonhúzó illetősége szerinti tagállam illetékes hatóságával.

(2) Az adott évben teljesített valamennyi kamatkifizetésre vonatkozó információt évente legalább egyszer automatikusan kell átadni, a kifizető [tagállama] adóévének végét követő hat hónapon belül.

(3) Ezen irányelv eltérő rendelkezései hiányában, a [77/799] irányelv rendelkezéseit kell alkalmazni az ezen irányelv szerinti információcserére. A [77/799] irányelv 8. cikke azonban nem vonatkozik az e fejezet alapján nyújtandó információra."

10 A 2003/48 irányelv „Átmeneti rendelkezések" címet viselő III. fejezetében található 10. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy az átmeneti időszak alatt a Belga Királyság, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Osztrák Köztársaság nem köteles ezen irányelv II. fejezetének a rendelkezéseit alkalmazni.

A holland szabályozás

11 Az adózás rendjéről szóló törvény (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, a továbbiakban: AWR) 16. cikke előírja:

„(1) Ha valamely körülmény alapján okkal feltételezhető, hogy az adómegállapítás elmaradására vagy az alacsonyabb összegű adó megállapítására jogsértően került sor, […] az adóhatóság jogosult az elmaradt adó utólagos megállapítására […].

[…]

(3) Az utólagos adómegállapításról szóló határozat meghozatalára való jogosultság az adókötelezettség keletkezésének időpontjától számított öt év alatt évül el. […]

(4) Ha az adó tárgyának valamely külföldön található vagy külföldön keletkezett része vonatkozásában megállapított adó összege túl alacsony, az utólagos megállapításra való jogosultság a (3) bekezdés első mondatától eltérően az adókötelezettség keletkezésének időpontjától számított tizenkét év alatt évül el.”

12 Az AWR 67e. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) Ha a kivetéssel beszedett adók vonatkozásában az a tény, hogy az adómegállapításról szóló határozat túl alacsony összeget állapított meg vagy más módon túl kevés adót szedtek be, az adóalany szándékos vagy súlyosan gondatlan magatartásának a következménye, e magatartás bűncselekménynek minősül, amelyért az adóhatóság

az utólagos adómegállapításról szóló határozat elfogadásával egy időben a bírság (2) bekezdésben meghatározott alapjának 100%-áig terjedő bírságot szabhat ki az adóalanyra.

(2) A bírság alapja […] az utólagos adómegállapításról szóló határozatban szereplő összeg […].”

13 Az adóbeszedés területén a nemzetközi kölcsönös együttműködés szabályozásáról szóló, 2002. május 24-i CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 sz. pénzügyi államtitkári közlemény (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, a továbbiakban: a Staatssecretaris van Financiën közleménye) tartalmazza a 77/799 irányelv végrehajtására vonatkozó iránymutatásokat.

14 E közlemény „A külföldre irányuló kérelem feltételei” címet viselő 4.1 pontja értelmében:

„Az információkérés vonatkozhat szervezetekre és természetes személyekre, és akkor bocsátható ki, ha az információk lehetővé tehetik az adókötelezettség helyes összegének a megállapítását (a [77/799] irányelv 1. cikke), vagy ha az információk az érintett kétoldalú adóegyezmények rendelkezéseinek végrehajtásához és/vagy a holland adójogszabályok alkalmazásához szükségesek (lásd a kétoldalú adóegyezmények információkérésre vonatkozó különböző cikkeit). A kérésnek egyedi esetre kell vonatkoznia. Nem lehet szó »adathalászatról«. A külföldre irányuló információkérés kibocsátása előtt ki kell meríteni az információ összegyűjtésének saját szokásos eszközeit (a kimerítés elve).”

15 A Staatssecretaris van Financiën közleményének 5.2 pontja az „Automatikus információcsere” címet viseli. A „Jogalap” című 5.2.1 pont kimondja:

„A [77/799] irányelv 3. cikke és az adózási kérdésekben folytatott kölcsönös igazgatási jogsegélyről szóló [Strasbourgban 1988. január 25-én kelt] egyezmény 6. cikke kifejezetten említi az automatikus információcserét. A [Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD)] modellegyezményének 1977. évi magyarázatából kitűnik, hogy az információcserét érintő rendelkezések többek között az ilyen információk automatikus cseréjére vonatkoznak.

Az automatikus információcserét az egyezményt kötő felek közötti szerződések útján kell végrehajtani. E szerződések a kicserélendő információk körét, valamint azt határozzák meg, hogy milyen feltételeket szerint és hogyan zajlik az információcsere.

E szerződések képezik a megállapodások (vagy egyetértések) tárgyát. Hollandiában e megállapodásokat a Staatscourantban teszik közzé […].

Hollandia több automatikus információcseréről szóló különös egyezményt kötött. […]”

16 A Holland Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság 1997. október 16-án kötött adózási kérdésekben való információcseréről szóló megállapodást (AFZ97/3934 M sz., Stcr. 1997., 235. sz.). E megállapodás nem írja elő a kamatokra vagy megtakarításokra vonatkozó adatok automatikus vagy önkéntes cseréjét. A Holland Királyság nem kötött adózási kérdésekben való információcseréről szóló egyezményt a Luxemburgi Nagyhercegséggel.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-155/08. sz. ügy

17 A Belga Királyság különleges adófelügyelete 2000. október 27-i levelében saját kezdeményezésre, hollandiai lakóhellyel rendelkező személyeknek a luxemburgi Kredietbank Luxembourg (a továbbiakban: KB-Lux) banknál vezetett számláira vonatkozó információt szolgáltatott a holland adóhatóság részére.

18 Mivel ezen információk vizsgálata ahhoz a feltételezéshez vezetett, hogy X ilyen számlával rendelkezett, az Inspecteur van de Belastingdienst (holland adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) részletes felvilágosítást kért e tekintetben. Az adóhatóság és X meghatalmazottja között lezajlott levélváltást követően X 2002. május 8-i levelében azt nyilatkozta, hogy 1993 óta rendelkezik bankszámlával a KB-Lux-nál. 2002. augusztus 23-i levelében X részletesebb információkat is közölt, többek között e számla helyzetéről a vizsgált időszakban.

19 2002. november 12-én X az 1998. adóévre vonatkozó vagyonadó utólagos megállapításáról szóló határozatot kapott kézhez, amely egyrészt a jövedelemadót és társadalombiztosítási járulékot érintő, az 1993–2000 közötti adóévekre vonatkozó, másrészt a vagyonadót érintő, az 1994–2001 közötti adóévekre vonatkozó kiigazításokat tartalmazott. Emellett az utólagos adómegállapításban szereplő összeg 50%-ának megfelelő bírságot is kiszabtak rá.

20 Mivel az e határozat elleni panaszt elutasították, X a Gerechtshof te Amsterdamhoz (amszterdami fellebbviteli bíróság) nyújtott be fellebbezést, többek között arra hivatkozva, hogy az utólagos adómegállapításnak az AWR 16. cikkének (4) bekezdésében előírt, a külföldön található adóköteles tényezőkre vonatkozó 12 éves elévülési ideje ellentétes a közösségi joggal.

21 2006. január 18-i határozatával e bíróság megalapozatlannak ítélte e fellebbezést, ugyanakkor – mivel megállapította az ésszerű határidő túllépését – hatályon kívül helyezte az adóhatóság határozatát, és csökkentette az utólagosan megállapított adó összegét.

22 X ezen határozat ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (Holland Legfelsőbb Bíróság), amely úgy határozott, hogy az előtte folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EK 49. és az EK 56. cikket, hogy azok nem akadályozzák a tagállamot abban, hogy olyan esetekben, amelyekben a tagállam adóhatósága elől külföldi megtakarításokat (külföldi megtakarításokból származó jövedelmeket) titkolnak el, a tagállam olyan jogszabályt alkalmazzon, amely a hatékony ellenőrzési lehetőségek hiányának ellensúlyozásaként a külföldi követelések vonatkozásában az utólagos adómegállapítás elévülési idejét tizenkét évben határozza meg, miközben a belföldön található, hatékony ellenőrzés alá vonható megtakarítások (az azokból származó jövedelmek) vonatkozásában az utólagos adómegállapítás elévülési ideje öt év?

2) Befolyásolja-e az 1. kérdésre adandó választ az, hogy a követelések olyan tagállamban találhatók, amelyben banktitok érvényesül?

3) Az 1. kérdésre adott igenlő válasz esetén: az EK 49. és az EK 56. cikkel ellentétes-e az a körülmény is, hogy az utólagos adómegállapítással érintett jövedelem vagy vagyon eltitkolásáért kiszabandó bírság kiszabására az e hosszabb időszak vonatkozásában utólag megállapított összeggel arányosan kerül sor?”

A C-157/08. sz. ügy

23 E. H. A. Passenheim-van Schoot férjének halálát követően, 2003. január 10-én önként és teljes körűen tájékoztatta a holland adóhatóságot az őt és elhunyt férjét megillető, németországi székhelyű bank által kezelt követelésekről. E követeléseket addig a jövedelemadó- és a társadalombiztosításijárulék-, valamint a vagyonadó-bevallásaikban soha nem tüntették fel.

24 E. H. A. Passenheim-van Schoot kérelmére az adóhatóság alkalmazta rá az úgynevezett „megbánásszabályt", ezért bírság kiszabására nem került sor vele szemben. 2005. május 13-án azonban az adóhatóság egyrészt az 1993–1996 közötti adóévekre vonatkozó jövedelemadót és társadalombiztosítási járulékot, másrészt az 1994–1997 közötti adóévekre vonatkozó vagyonadót érintő utólagos adómegállapításokról szóló határozatokat, valamint kamatokról szóló kapcsolódó határozatokat közölt vele.

25 E. H. A. Passenheim-van Schoot e határozatok ellen fellebbezést nyújtott be a Rechtbank te Arnhemhez (arnhemi bíróság) többek között arra hivatkozva, hogy az utólagos adómegállapításnak az AWR 16. cikkének (4) bekezdésében előírt, a külföldön található adóköteles tényezőkre vonatkozó 12 éves elévülési ideje ellentétes a közösségi joggal.

26 Az említett fellebbezés elutasítását követően E. H. A. Passenheim-van Schoot felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez, amely úgy határozott, hogy az előtte folyamatban lévő eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a C-155/08. sz. ügyben feltett első kérdéssel teljesen egyező kérdést terjesztette a Bíróság elé.

27 A Bíróság elnöke a 2008. május 26-i végzéssel az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C-155/08. és C-157/08. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-155/08. sz. ügyben előterjesztett első és második kérdésről, valamint a C-157/08. sz. ügyben előterjesztett kérdéséről

28 A kérdést előterjesztő bíróság a C-155/08. sz. ügy első és második kérdésével, valamint a C-157/08. sz. ügy kérdésével lényegében arra kíván választ kapni, hogy úgy kell-e értelmezni az EK 49. és az EK 56. cikket, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint az olyan esetekben, amelyekben az adóhatóságok elől megtakarításokat és/vagy ilyen követelésekből származó jövedelmeket titkolnak el, az utólagos adómegállapítás elévülési ideje öt év, amennyiben az ilyen követelések ugyanebben a tagállamban találhatók, de az 12 évre nő, amennyiben azok másik tagállamból származnak. E bíróságban felmerül a kérdés, hogy van-e jelentősége e tekintetben annak a körülménynek, hogy e második tagállam jogszabályai banktitkot alkalmaznak.

Az alapvető szabadságok korlátozásának fennállásáról

29 Az alapeljárás felperesei és az Európai Közösségek Bizottsága szerint az olyan szabályozás, mint amilyen az alapeljárásban szerepel, korlátozza úgy a tőke szabad mozgását, mint a szolgáltatásnyújtás szabadságát. Az ilyen szabályozás ugyanis a hollandiai illetőséggel rendelkező adóalanyok számára csökkenti annak vonzerejét, hogy másik tagállamba helyezzenek át, és ott tartsanak fenn megtakarításokat. A Hollandián kívül letelepedett személy számára szintén kevésbé vonzó az e tagállamban illetőséggel rendelkező személyek követeléseinek összegyűjtése, és az ilyen illetőséggel rendelkezőknek való szolgáltatásnyújtás.

30 Ezzel szemben a holland és a belga kormány úgy véli, hogy e szabályozás nem minősül sem a szolgáltatásnyújtás szabadsága, sem a tőke szabad mozgása korlátozásának. Az AWR 16. cikkének (4) bekezdése ugyanis az állampolgárságtól és adóalany letelepedési helyétől vagy lakóhelyétől függetlenül alkalmazandó. Azon adóalanyok tekintetében, akik a megtakarításaikat és az abból származó jövedelmeiket bevallják az adóhatóságnak, e szabályozás nem akadályozza e követelések más tagállamban való fenntartását sem. Még abban az esetben is, amikor az ilyen követeléseket eltitkolják az adóhatóságok

elől, az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása nem rendelkezik elrettentő hatással a követelések más tagállamban való fenntartását illetően, mivel ilyen esetben az említett hatóságoknak nincs valódi lehetősége információkhoz jutni e követelésekről.

31 A holland kormány hozzáteszi, hogy az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása a jogbiztonság szempontjából nem vezet be hátrányos megkülönböztetést a külföldi követeléseket illetően a Hollandiában elhelyezett követelésekhez képest, mivel a jogbiztonságot minden egyes esetben mindenekelőtt e követeléseknek és a belőlük származó jövedelemnek a bevallása útján lehet és kell biztosítani. A belga kormány a maga részéről fenntartja, hogy az AWR 16. cikkének (4) bekezdésére nem lehet úgy tekinteni, mint amely hátrányos megkülönböztetést valósít meg, mivel a Hollandiában letelepedett bankokban követeléssel rendelkező adóalanyoknak automatikus, az említett követelések bármilyen eltitkolását lehetetlenné tevő bevallási kötelezettségük van e tagállam adóhatósága felé a banki adataikról, ezzel szemben a megtakarításaikat más tagállamban elhelyező adóalanyokat csak a korlátozott jellegű információcsere érinti.

32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 49. cikkbe ütközik minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán valamely tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a C-118/96. sz. Safir-ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-1897. o.] 23. pontját, a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 23. pontját, valamint a C-318/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-6957. o.] 81. pontját).

33 Ezenkívül a tőkemozgás EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozását jelentik többek között a valamely tagállam által előírt olyan jellegű intézkedések, amelyek visszatartják az e tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket más tagállamokban való bankkölcsönfelvételektől vagy befektetésektől (lásd különösen a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 18. pontját).

34 A jelen esetben az AWR 16. cikkének (3) és (4) bekezdéséből kitűnik, hogy amennyiben elmaradt az adómegállapítás, vagy alacsonyabb összegű adó megállapítására került sor, a holland adóhatóságok utólagosan megállapíthatják az adót a hollandiai követelések és jövedelmek esetében ötéves, a külföldi követelések és jövedelmek esetében pedig 12 éves elévülési időn belül.

35 Bár az adóhatóságok adómegállapítási jogosultságának az utólagos adómegállapítás maximális határidejének való alávetésével a holland szabályozás a hollandiai illetőséggel rendelkező adóalanyok számára az adókötelezettségeik vonatkozásában szándékozott jogbiztonságot nyújtani, e jogbiztonság a más tagállamból származó követelések és jövedelmek esetében öt év helyett csak 12 év után teljesül.

36 A megtakarítás elhelyezésétől függő ezen bánásmódbeli különbség nem tűnik el a holland és belga kormány által hangsúlyozott azon tény miatt, hogy az adóalanynak bármikor módjában áll bevallani külföldi követeléseit, valamint az azokból származó jövedelmeit az adóhatóságnak.

37 Elegendő ugyanis azt megállapítani, hogy a belföldi követelések és jövedelmek vonatkozásában – amint azt a tárgyaláson a holland kormány is elismerte – az utólagos adómegállapítás elévülése nem hosszabbodik meg az adóhatóságtól való eltitkolás esetében. Ugyanez vonatkozik arra az esetre, amikor a nem bankszámlán elhelyezett vagy nem ilyen számláról származó, és így az adóhatóság felé való tájékoztatási kötelezettség alá nem tartozó belföldi követeléseket és jövedelmeket nem vallják be az adóhatóság felé. Következésképpen, amennyiben az adóalany nem vallja be az adóhatóságnak az ilyen belföldi követeléseket vagy jövedelmeket, már öt év után biztos lehet abban, hogy azokat többé nem adóztatják meg, míg a más tagállamból származó, be nem vallott követelések vagy jövedelmek esetén csak 12 év után mutatkozik e bizonyosság.

38 Ezenkívül, amennyiben az utólagos adómegállapítás bírsággal jár együtt, az utóbbi az utólagosan megállapított adó összegének, és ebből következően az azzal érintett időszaknak a függvényében számítandó ki, ami azt jelenti, hogy az utólagos adómegállapítás az AWR 16. cikkének (4) bekezdésében előírt meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása esetén az adóalany annak a veszélynek van kitéve, hogy

hosszabb időszakot érintő utólagos adómegállapítás alapján kiszámított bírságot szabnak ki rá, mint az olyan helyzetben figyelembe vehető időszak, ahol az utólagos adómegállapítás tárgyát képező adóköteles tényezők Hollandiában találhatók, vagy ott merültek fel.

39 Ezen okokból a hollandiai illetőséggel rendelkező adóalanyokat illetően az e tagállamon kívül található követelések és az azokból származó jövedelmek vonatkozásában az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása kevésbé vonzóvá teszi ezen adóalanyok számára a követelések áthelyezését másik tagállamba az ott nyújtott pénzügyi szolgáltatások igénybevétele érdekében, mint azt, hogy Hollandiában tartsák fenn az említett követeléseket, és vegyenek igénybe pénzügyi szolgáltatásokat.

40 Ebből következik, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, egyszerre minősül a szolgáltatásnyújtás szabadsága és a tőke szabad mozgása – az EK 49. cikk, illetve az EK 56. cikk szerint főszabály szerint tiltott – korlátozásának.

Az alapvető szabadságok korlátozásának igazolásáról

41 A holland, a belga és az olasz kormány szerint az AWR 16. cikkének (4) bekezdése az adóellenőrzések hatékonysága fenntartásának szükségességével, valamint – a holland kormány szerint – az adókijátszás elleni küzdelemmel igazolható.

42 Az említett kormányok előadják elsősorban, hogy az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező személy által e tagállamon kívül fenntartott követeléseket és az azokból származó jövedelmeket illetően azzal magyarázható, hogy e tagállam adóhatósága nem rendelkezik valós lehetőséggel a más tagállamból származó követelésekről és jövedelmekről való információszerzésre. E tekintetben hangsúlyozzák, hogy a 2003/48 irányelv (5) preambulumbekezdésében a közösségi jogalkotó elismerte, hogy „[a] kamatkifizetések adóztatására vonatkozó nemzeti adórendszerek bármilyen összehangolásának hiányában – különösen az illetőséggel nem bíró személyek által kapott kamatok

kezelése tekintetében – jelenleg a tagállamokban illetőséggel rendelkező személyek illetőségük tagállamában gyakran el tudják kerülni a más tagállamból kapott kamatok utáni adózás bármely formáját”.

43 Ebben az összefüggésben az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési ideje a más tagállamokban található követelések feltárása esetén lehetővé teszi, hogy az ilyen követelések és a belőlük keletkező jövedelmek, valamint a belföldi követelések és jövedelmek adóztatása azonos feltételekkel teljesüljön. Az alapeljárásban így az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének hiányában az érintett követelések és jövedelmek néhány évig nem képezhetnék az adózás tárgyát. Az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása ellensúlyozza a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtás útján megszerezhető felvilágosításhoz szükséges időt is.

44 Másodszor az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejét szükségesnek kell tekinteni az adókijátszás elleni küzdelem keretében. E tekintetben a holland kormány fenntartja, hogy az AWR 16. cikkének (4) bekezdése csak akkor alkalmazható, ha a külföldi követeléseket eltitkolták az adóhatóság elől, és hogy ez utóbbi csak adókijátszás vagy adóelkerülés esetében rendelkezik tényleges kiindulási alappal ahhoz, hogy saját maga vizsgálatot indítson.

45 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége (lásd különösen a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 55. pontját), valamint az adókijátszás elleni küzdelem (lásd különösen a C-451/05. sz. ELISA-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 81. pontját) olyan nyomós közérdekek, amelyek igazolhatják az EK-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását.

46 Ezenkívül a tőkemozgásokat illetően az EK 58. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében az EK 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamok azon jogát, hogy

meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás terén.

47 Ugyanakkor a korlátozó intézkedés igazolásához mindenképpen szükséges az, hogy megfeleljen az arányosság elvének oly módon, hogy alkalmas legyen a kitűzött cél elérésére, továbbá ne terjeszkedjen túl azon, ami ennek megvalósulásához szükséges (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 28. pontja).

48 Ebben az összefüggésben az alapeljárás felperesei elsőként előadják, hogy az alapeljárásban szereplő nemzeti szabályozás nem alkalmas a kitűzött célok elérésére, mivel az utólagos adómegállapítás elévülési idejének meghosszabbítása önmagában nem terjeszti ki a tagállam adóhatóságainak ellenőrzési hatásköreit a más tagállamban található adóköteles tényezők vonatkozásában. Különösen ez a helyzet, amennyiben e másik tagállam banktitkot ír elő.

49 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az utólagos adómegállapítás elévülési idejének meghosszabbítása ugyanis, bár önmagában nem erősíti meg a tagállam adóhatóságainak vizsgálati hatásköreit, lehetővé teszi ez utóbbiak számára, hogy más tagállamban található, általuk nem ismert adóköteles tényezők feltárása esetén vizsgálatot indítsanak, és utólagos adómegállapításról hozzanak határozatot, amennyiben bebizonyosodik, hogy e tényezők után nem adóztak, vagy túl alacsony adót fizettek.

50 Amint azt a C-155/08. sz. ügy alapjául szolgáló eljárás tényállása bizonyítja, ugyanez vonatkozik arra ez esetre, amikor valamely tagállam adóhatóságait olyan tagállamban található adóköteles tényezők létezéséről tájékoztatják, amely banktitkot ír elő.

51 Ezenkívül az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása a más tagállamban található vagy keletkezett adóköteles tényezők esetében az ilyen követeléseket birtokló adóalanyokat visszatarthatja attól, hogy eltitkolják az adóhatóság

elől e követeléseket vagy az ezekből származó jövedelmeket annak érdekében, hogy ne tegyék ki magukat később utólagos adómegállapításnak, valamint adott esetben bírságnak, amelyeket akár 12 évig terjedő időszak alapján is meghatározhatnak.

52 El kell ismerni tehát, hogy az olyan szabályozás, mint az AWR 16. cikkének (4) bekezdése, hozzájárul az adóellenőrzések hatékonyságának biztosításához és az adókijátszás elleni küzdelemhez.

53 Mindamellett meg kell azt is vizsgálni, hogy – amint azt az alapeljárás felperesei másodsorban állítják – az ilyen szabályozás túlterjeszkedik-e azon, ami e célok megvalósulásához szükséges.

54 Az alapeljárás felperesei szerint az AWR 16. cikkének (4) bekezdése ugyanis nem veszi figyelembe a tagállamoknak a 77/799 irányelv 1–3. cikke értelmében vett azon lehetőségét, hogy más tagállamoktól megkapjanak minden szükséges információt az adó pontos összegének a megállapításához. E tekintetben kiemelik az említett 3. cikkben biztosított automatikus információcsere kialakítására vonatkozó lehetőséget. Az, hogy valamely tagállam nem él az információcsere e lehetőségeivel, a saját szándékától függ, és erre semmiképp sem lehet hivatkozni az adóalannyal szemben.

55 Ezenkívül az alapeljárásban vitatott nemzeti szabályozás aránytalan, mivel nem tesz különbséget aszerint, hogy a Holland Királyság kötött-e információcseréről szóló szerződést azzal a tagállammal, ahonnan az adóköteles tényezők származnak, vagy hogy e tagállamban előírnak-e banktitkot, de aszerint sem, hogy másik tagállamról vagy harmadik államról van-e szó. E ponton az alapeljárás felperesei előadják, hogy az információcseréről szóló szerződés végrehajtása rendszerint nem igényel hétéves kiegészítő elévülési időt, ahogy azt az AWR 16. cikkének (4) bekezdése előírja. Hangsúlyozzák, hogy ezt az elévülési időt meglehetősen önkényesen határozták meg, tekintettel arra az elévülési időre, amely alatt csalás bűncselekménye esetén meg kell indítani a büntetőeljárást, még akkor is, ha a holland büntetőjogban ezen eljárási határidő azonos a belföldi és a határon átnyúló helyzetekben.

56 Ellenben az észrevételeket előterjesztő tagállamok kormányai szerint az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása a más tagállamból származó adóköteles tényezők esetében annak orvoslása miatt szükséges, hogy az első tagállam adóhatósága nem rendelkezik valós lehetőséggel a második tagállamban található követelésekről való információszerzésre.

57 Ami a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtáshoz való esetleges folyamodást illeti, e kormányok előadják, hogy a tagállamok csak olyan adott ügyben kérhetnek információt a 77/799 irányelv 2. cikke alapján, amelyben e tagállam már elegendő kiinduló ismerettel rendelkezik. Ezenkívül, amennyiben a másik tagállam banktitkot ír elő, ezen irányelv 8. cikke akadályát képezi az ily módon védett információk átadásának. Végül a megtakarításból származó jövedelmek területén nincs olyan kétoldalú egyezmény, amely oly módon tenné lehetővé az automatikus információátadást, ahogyan azt az említett irányelv 3. cikke előírja.

58 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az AWR 16. cikkének (4) bekezdése értelmében az utólagos adómegállapítás elévülési ideje öt és 12 év között változik, függetlenül attól a kérdéstől, hogy adott ügyben a Holland Királyság rendelkezik-e eszközökkel a szükséges információk megszerzéséhez attól a tagállamtól, ahol az adóköteles tényezők találhatók, akár a 77/799 irányelvben előírt kölcsönös segítségnyújtás, akár az utóbbi tagállammal kötött kétoldalú megállapodás értelmében lefolytatott információcsere útján. Ezenkívül az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési ideje abban az esetben is alkalmazandó, amikor a banktitok e másik tagállamban való előírása miatt a banki adatok átadása iránti kérelem nem vezet eredményre.

59 Következésképpen az olyan szabályozás keretében, mint amely az alapeljárásban szerepel, az érintett tagállam adóhatóságai számára a más tagállamban található vagy keletkező adóköteles tényezők vonatkozásában utólagos adómegállapítás lefolytatása érdekében rendelkezésre álló kiegészítő elévülési idő nem felel meg feltétlenül annak az elévülési időnek, amelyre az említett adóhatóságoknak szükségük van bizonyos információk e másik tagállamnál történő vizsgálatához a 77/799 irányelvben előírt kölcsönös segítségnyújtás vagy a kétoldalú megállapodás által bevezetett információcsere-rendszer útján.

60 Mindazonáltal ebből nem következik az, hogy azon időszak kiterjesztése, amely alatt e hatóságok utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozhatnak más tagállamból származó követelések vagy jövedelmek esetén, általában véve aránytalan lenne a nemzeti adószabályok betartása biztosításának céljához képest.

61 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az esetleg alkalmazandó közösségi harmonizációs rendelkezések sérelme nélkül, a tagállamok nem kötelezhetők az adóellenőrzésre vonatkozó szabályozásuk kiigazítására a minden egyes más tagállamban vagy harmadik államban érvényesülő különleges helyzet függvényében.

62 Annak értékeléséhez, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, nem terjeszkedik-e túl azon, ami az adóellenőrzés hatékonyságának biztosításához és az adókijátszás elleni küzdelemhez szükséges, két esetet kell megkülönböztetni.

63 Az első eset az olyan helyzetre vonatkozik, amelyben az egyik tagállamban adóköteles és másik tagállamban található tényezőket eltitkolják az első tagállam adóhatósága elől, és e tagállam nem rendelkezik vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal az említett tényezők létezéséről. Ebben az esetben ezen első tagállamnak nem áll módjában a másik tagállam illetékes hatóságaihoz fordulni annak érdekében, hogy ez utóbbiak az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat átadják számára.

64 Mivel a 77/799 irányelv 2. cikke csak adott ügyben teszi lehetővé a tagállam hatóságai számára más tagállam illetékes hatóságainak a megkeresését, az első tagállam adóhatóságainak, amelyek nem rendelkeznek semmilyen bizonyítékkal a más tagállamban található adóköteles tényezők létezéséről, csak akkor áll módjában vizsgálatot folytatni, ha korábban akár a másik tagállam, nevezetesen a 2003/48 irányelv 9. cikkében

bevezetetthez hasonló automatikus információcsere útján, akár az adóalany maga vagy harmadik személy ilyen tényezők létezéséről információt nyújt számára.

65 Ellentétben azzal, amit E. H. A. Passenheim-van Schoot állít, az a tény, hogy valamely tagállam az adóalanyaira vonatkozó banki adatok megszerzése érdekében nem használta ki a 77/799 irányelv 3. cikkében biztosított automatikus információcsere lehetőségét, önmagában nem elegendő ahhoz, hogy megfossza e tagállamot azon jogától, hogy az említett adóalanyok vonatkozásában különböző elévülési időt alkalmazzon az utólagos adómegállapítás tekintetében aszerint, hogy megtakarításaik ebben vagy valamely más tagállamban találhatók. Az említett 3. cikk azzal, hogy a tagállamokra bízza a rendszeres és automatikus információcsere rendszerének a bevezetését az ügyek azon csoportjában, amelyet az ugyanezen irányelv 9. cikkében szereplő konzultációs eljárás keretében kell meghatározni, mindössze a lehetőségét biztosítja annak, hogy a tagállam más tagállamokkal kapcsolatba lépjen ilyen mechanizmus bevezetése érdekében, amelynek a teljesülése tehát e többi tagállam döntésétől függ.

66 Amennyiben a valamely tagállamban található adóköteles tényezőket eltitkolják más tagállam adóhatósága elől, és e tagállam nem rendelkezik vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal az említett tényezők létezéséről, az a kérdés, hogy az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének ez utóbbi tagállam általi alkalmazása arányos-e az adószabályok betartatása céljához képest, egyáltalán nem függ attól, hogy ezen elévülési idő megfelel-e annak az időtartamnak, amely az azon tagállamtól való információszerzéséhez szükséges, ahol az adóköteles tényezők találhatók.

67 Mivel ilyen esetben a vizsgálat elindítását lehetővé tevő tényezők hiányában kizárt az információcsere-mechanizmus alkalmazása, a tagállam adóhatósága számára az adómegállapításra való hosszabb határidő engedélyezését a más tagállamban található adóköteles tényezők esetében úgy kell tekinteni, mint amelynek nem az a célja, hogy e másik tagállamtól az ott található adóköteles tényezőkre vonatkozó információk megszerzéséhez szükséges időt biztosítsa, hanem kizárólag az, hogy hosszabb időszakot írjon elő, amely alatt ezen adóköteles tényezők esetleges feltárása még utólagos adómegállapításra adhat lehetőséget, mivel az ilyen feltárást követően elindított vizsgálat ezen utólagos adómegállapításhoz vezethet a kérdéses időszak lejárta előtt.

68 Egyébiránt, mivel az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének valamely tagállam általi alkalmazása a más tagállamból származó adóköteles tényezők esetében és akkor, amikor az első tagállam adóhatóságai nem rendelkeznek semmilyen bizonyítékkal az említett tényezők létezéséről, nem függ e hatóságok azon lehetőségétől, hogy tudnak-e e másik tagállamtól információt szerezni, az sem releváns, hogy ez utóbbi előír-e banktitkot.

69 Azon érvet illetően, hogy az utólagos adómegállapítás AWR 16. cikkének (4) bekezdésében előírt elévülési idejét önkényesen határozták meg 12 évben, meg kell állapítani, hogy már amennyiben az ilyen elévülési idő az adóköteles tényezők adóhatóság elől való eltitkolása esetében meghosszabbodik, a tagállam azon választása, hogy e határidőt időben korlátozza, és e korlátot annak függvényében határozza meg, hogy az adócsalás bűncselekményének esetében folytatott eljárásokra milyen hosszú elévülési idő alkalmazandó, nem tűnik aránytalannak.

70 Ilyen körülmények között az a tény, hogy az adóhatóság elől eltitkolt adóköteles tényezőkre az utólagos adómegállapítás 12 éves meghosszabbított elévülési ideje vonatkozik, nem terjeszkedik túl azon, ami az adóellenőrzés hatékonyságának biztosításához és az adókijátszás elleni küzdelemhez szükséges.

71 Végül azon tagállammal szemben, amely az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejét alkalmazza a más tagállamban található és az első tagállam adóhatóságai által nem ismert adóköteles tényezők esetében, nem lehet arra hivatkozni, hogy az utólagos adómegállapításra az említett hatóságok számára nyitva álló ötéves időszak nem hosszabbítható meg az ugyanezen tagállamban található, az adóhatóság elől szintén eltitkolt adóköteles tényezők feltárása esetén.

72 Ugyanis akkor is, ha az adóalanyt ugyanolyan bevallási kötelezettség terheli az adóhatóságok felé a belföldi követelései és jövedelmei, mint a külföldi követelései és jövedelmei vonatkozásában, annyi bizonyos, hogy az automatikus információcsere-rendszernek részét nem képező követelések és jövedelmek vonatkozásában az adóalany azon kockázata, hogy az illetősége szerinti tagállam adóhatóságai elől eltitkolt

követelések és jövedelmek lelepleződnek, kisebb a más tagállamból származó követelések és jövedelmek, mint a belföldi követelések és jövedelmek esetében.

73 Ennélfogva, amennyiben valamely tagállam hosszabb elévülési időt ír elő az utólagos adómegállapításra az olyan adóköteles tényezők esetében, amelyekről az adóhatóságoknak nincs tudomása, nem kifogásolható, hogy korlátozza ezen elévülési idő hatályát a területén kívül található adóköteles tényezőkre.

74 A második eset arra a helyzetre vonatkozik, amelyben valamely tagállam adóhatóságai bizonyítékkal rendelkeznek a más tagállamban található adóköteles tényezőkről, ami lehetővé teszi a vizsgálat megindítását. Ebben az esetben nem igazolható az utólagos adómegállapítás meghosszabbított elévülési idejének ezen első tagállam általi alkalmazása, amely nem kifejezetten annak lehetővé tételét célozza, hogy e tagállam adóhatóságai hasznosan vehessék igénybe a tagállamok közötti kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusokat, és amely akkor lép működésbe, ha más tagállamban található az érintett adóköteles tényező.

75 Ahogy ugyanis az alapeljárás felperesei fenntartják, ha valamely tagállam adóhatóságai rendelkeznek olyan bizonyítékkal, amely lehetővé teszi számukra, hogy más tagállamok illetékes hatóságaihoz forduljanak, akár a 77/799 irányelvben vagy kétoldalú megállapodásokban előírt kölcsönös segítségnyújtás útján, azért hogy ez utóbbi hatóságok megadják nekik az adó helyes összegének megállapításához szükséges információkat, azon egyszerű tény, hogy az érintett adóköteles tényezők másik tagállamban találhatók, nem igazolja az utólagos adómegállapítás kiegészítő elévülési idejének általános alkalmazását, amely egyáltalán nem függ a kölcsönös segítségnyújtási mechanizmusok hasznos igénybevételéhez szükséges időtartamtól.

76 Mindebből az következik, hogy az EK 49. és az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam – amennyiben adóhatóságai elől megtakarításokat és ilyen követelésekből származó jövedelmeket titkolnak el, és nem rendelkezik vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal ezek létezéséről – hosszabb elévülési időt alkalmaz az utólagos adómegállapítás vonatkozásában, ha e

követelések más tagállamban találhatók, mint akkor, ha azok az első tagállamban találhatók. E tekintetben nem releváns azon körülmény, hogy e másik tagállam banktitkot ír elő.

A C-155/08. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésről

77 A C-155/08. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdésével arra keresi a választ, hogy amennyiben az EK 49. és az EK 56. cikkel nem ellentétes az, hogy valamely tagállam a más tagállamban található követelések és az azokból keletkező jövedelmek esetében hosszabb elévülési időt alkalmazzon az utólagos adómegállapítás vonatkozásában, mint az ugyanebből a tagállamból származó követelések és jövedelmek esetében, e cikkeket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az sem, hogy az utólagos adómegállapítással érintett követelések vagy jövedelmek eltitkolásáért kiszabott bírságot az utólagosan megállapított adó összegével arányosan, és következésképpen hosszabb időszak függvényében számítják ki.

78 Előzetes döntéshozatalra utaló határozatában az említett bíróság kifejti, hogy figyelembe véve azt AWR 67e. cikke által biztosított azon lehetőséget, hogy az adóhatóság az eredetileg be nem szedett adó összegének 100%-áig terjedő bírságot szabjon ki a szándékosan vagy súlyos gondatlanság miatt elégtelen összegű adót befizető adóalannyal szemben, az utólagos adómegállapítás meghosszabbítása a külföldről származó követelések vagy jövedelmek esetében a kiszabható bírság összegében fejeződik ki.

79 A C-155/08. sz. ügy alapeljárásának felperese szerint a közösségi joggal ugyan nem ellentétes az olyan szabályozás alkalmazása, mint az AWR 16. cikkének (4) bekezdése, az EK 56. cikkel ugyanakkor ellentétes az olyan szabály alkalmazása, amely szerint az utólagos adómegállapítás elévülési idejének a külföldről származó követelések vagy jövedelmek esetében történő meghosszabbítása miatt az ilyen esetben kiszabható bírság magasabb, mint amelyet a belföldi követelések és jövedelmek esetében ki lehet szabni.

80 Ezzel szemben a holland, a belga és az olasz kormány úgy véli, hogy az alapvető szabadságokkal nem ellentétes az, hogy az utólagos adómegállapítás tárgyát képező, nem belföldi követelések vagy jövedelmek eltitkolása esetén kiszabható bírságot az utólagosan megállapított adóval és e hosszabb időszakkal arányosan számítják ki.

81 A Bizottság a maga részéről előadja, hogy amennyiben az utólagos adómegállapítás említett meghosszabbított elévülési idejének alkalmazása nem ellentétes az EK 49. és az EK 56. cikkel, ugyanez vonatkozik a holland adószabályozás értelmében kiszabott bírságok közötti aszerinti különbségre, hogy az érintett követelések vagy jövedelmek e tagállamban vagy más tagállamban találhatók-e.

82 E tekintetben mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az AWR 67e. cikkének (1) bekezdése azt írja elő, hogy amennyiben az adóalany szándékos vagy súlyosan gondatlan magatartása következtében az adót túl alacsony összegben állapították meg, az utólagosan megállapított adó 100%-áig terjedő bírság szabható ki aszerinti megkülönböztetés nélkül, hogy az utólagos adómegállapítás alapját képező követelések Hollandiában vagy más tagállamban találhatók.

83 Ellentétben azzal, amit a C-155/08. sz. ügy alapeljárásában a felperes állít, az alapeljárásban vitatott nemzeti szabályozás nem hasonlítható a 299/86. sz. Drexl-ügyben 1988. február 25-én hozott ítéletben (EBHT 1988., 1213. o.) és a C-276/91. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítéletben (EBHT 1993., I-4413. o.) szereplő olasz, illetve francia szabályozáshoz, amelyek a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos jogsértések miatt írtak elő szankciórendszert, amely a más tagállamból történő behozatalt terhelő adó tekintetében szigorúbb volt, mint az érintett tagállamon belül lebonyolított ügyleteket érintő adó vonatkozásában.

84 Az alapeljárásban vitatott szabályozás esetében ugyanis azon kockázat, hogy a Hollandiában illetőséggel rendelkező adóalannyal szemben magasabb bírságot szabnak ki a más tagállamban található követelések és jövedelmek miatt, mint amikor belföldi követelésekről és jövedelmekről van szó, csak következménye annak a ténynek, hogy az utólagos adómegállapítás során figyelembe vehető időszak, és következés-

képpen a bírság alapja, hosszabb, illetve magasabb a nem belföldi követelések és jövedelmek, mint a belföldi követelések és jövedelmek esetében, mivel ez utóbbiakat nem érinti az utólagos adómegállapításnak az AWR 16. cikke (4) bekezdésében előírt meghosszabbított elévülési idejét.

85 Márpedig, amint az a jelen ítélet 60–73. pontjából következik, az EK 49. és az EK 56. cikkel nem ellentétes az, hogy valamely tagállam – amennyiben e tagállam adóhatóságai elől eltitkolt megtakarításokról és jövedelmekről van szó, és e tagállam nem rendelkezik vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal létezésükről – hosszabb elévülési időt alkalmaz az utólagos adómegállapítás vonatkozásában a más tagállamban található követelések, mint az első tagállamban találhatók esetében.

86 A harmadik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EK 49. és az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, mint amelyekkel nem ellentétes az, hogy amennyiben valamely tagállam a más tagállamban található követelések esetében hosszabb elévülési időt alkalmaz az utólagos adómegállapítás vonatkozásában, mint az első tagállamból származó követelések esetében, és amennyiben e külföldi követeléseket és az azokból származó jövedelmeket eltitkolták az első tagállam adóhatóságai elől, amelyek nem rendelkeztek vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal a létezésükről, az említett külföldi követelések és jövedelmek eltitkolásáért kiszabott bírságot az utólagosan megállapított adó összegével arányosan, és e hosszabb időszak függvényében számítják ki.

A költségekről

87 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) Az EK 49. és az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az, hogy valamely tagállam – amennyiben adóhatóságai elől megtakarításokat és ilyen követelésekből származó jövedelmeket titkolnak el, és nem rendelkezik vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal ezek létezéséről – hosszabb elévülési időt alkalmaz az utólagos adómegállapítás vonatkozásában, ha e követelések más tagállamban találhatók, mint akkor, ha azok az első tagállamban találhatók. E tekintetben nem releváns azon körülmény, hogy e másik tagállam banktitkot ír elő.

2) Az EK 49. és az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, mint amelyekkel nem ellentétes az, hogy amennyiben valamely tagállam a más tagállamban található követelések esetében hosszabb elévülési időt alkalmaz az utólagos adómegállapítás vonatkozásában, mint az első tagállamból származó követelések esetében, és amennyiben e külföldi követeléseket és az azokból származó jövedelmeket eltitkolták az első tagállam adóhatóságai elől, amelyek nem rendelkeztek vizsgálat elindítását lehetővé tevő bizonyítékkal a létezésükről, az említett külföldi követelések és jövedelmek eltitkolásáért kiszabott bírságot az utólagosan megállapított adó összegével arányosan, és e hosszabb időszak függvényében számítják ki.

Aláírások