# WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 11 czerwca 2009 r. *

W sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniami z dnia 21 marca 2008 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 16 kwietnia 2008 r., w postępowaniach:

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

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

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën**,

* Język postępowania: niderlandzki.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: R. Şereş, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 marca 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu X przez J.J. Feenstrę oraz L.C.A. Wijsman, advocaten,

— w imieniu E.H.A. Passenheim-van Schoot przez M.J. Hamera, advocaat, oraz J.A.R. van Eijsdena i E.C.C.M. Kemmerena, belastingadviseurs,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu włoskiego przez I. Bruni, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 49 WE i 56 WE.

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach dwóch sporów pomiędzy osobami fizycznymi zamieszkującymi w Niderlandach, to znaczy X (sprawa C-155/08) i E.H.A. Passenheim-van Schoot (sprawa C-157/08) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego dokonanego przez niderlandzkie organy podatkowe w następstwie powzięcia wiadomości o ukrytych aktywach posiadanych w innym państwie członkowskim i przychodach z tych aktywów.

## Ramy prawne

*Uregulowania wspólnotowe*

3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, s. 21 i Dz.U. 1995, L 1, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799") stanowi:

„Zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału […]".

4 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 stanowi:

„Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. Właściwa władza państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że właściwa władza państwa występującego z takim wnioskiem nie wyczerpała własnych zwyczajowo uznawanych źródeł informacji, których mogłaby użyć, odpowiednio do okoliczności, w celu uzyskania wymaganych informacji, bez ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji, po zakończeniu postępowania [bez ryzyka niezrealizowania pożądanego celu]".

5 Artykuł 3 dyrektywy 77/799 przewiduje:

„W odniesieniu do rodzajów spraw, które określą w ramach procedury konsultacyjnej, ustanowionej w art. 9, właściwe władze państw członkowskich, bez uprzedniego wniosku, regularnie wymieniają informacje, określone w art. 1 ust. 1”.

6 Artykuł 8 ust. 1 dyrektywy 77/799, w brzmieniu znajdującym zastosowanie do stanu faktycznego w sprawie C-155/08, stanowi:

„Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli […] przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego własnych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna”.

7 Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. L 157, s. 38) ma, zgodnie z jej art. 1 ust. 1, umożliwić, aby przychody z oszczędności w formie odsetek wypłaconych w jednym państwie członkowskim na rzecz uprawnionych do odsetek będących osobami fizycznymi, mającymi miejsce zamieszkania do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, zostały poddane efektywnemu opodatkowaniu, zgodnie z przepisami tego ostatniego państwa członkowskiego.

8 W rozdziale II zatytułowanym „Wymiana informacji” dyrektywa 2003/48 przewiduje przekazywanie informacji przez podmiot wypłacający odsetki właściwemu organowi państwa członkowskiego, w którym ma on siedzibę (art. 8) oraz automatyczną wymianę informacji pomiędzy tym organem a właściwym organem państwa członkowskiego miejsca zamieszkania osoby otrzymującej odsetki (art. 9).

9 Zgodnie ze wspomnianym art. 9:

„1. Właściwy organ państwa członkowskiego podmiotu wypłacającego przekazuje informacje określone w art. 8 właściwemu organowi państwa członkowskiego zamieszkania właściciela odsetek [osoby otrzymującej odsetki].

2. Przekazywanie informacji dokonywane jest automatycznie i odbywa się co najmniej raz w roku, w ciągu sześciu miesięcy od końca roku podatkowego państwa członkowskiego podmiotu wypłacającego w odniesieniu do wszystkich wypłat odsetek dokonanych w ciągu tego roku.

3. Przepisy dyrektywy [77/799] stosują się do wymiany informacji zgodnie z niniejszą dyrektywą, pod warunkiem że przepisy niniejszej dyrektywy nie odstępują od przepisów dyrektywy [77/799]. Jednakże art. 8 dyrektywy [77/799] nie stosuje się do informacji, które mają być przekazane na podstawie niniejszego rozdziału".

10 Artykuł 10 ust. 1 dyrektywy 2003/48, znajdujący się w jej rozdziale III, zatytułowanym „Przepisy przejściowe", przewiduje, że w okresie przejściowym Królestwo Belgii, Wielkie Księstwo Luksemburga i Republika Austrii nie są zobowiązane do stosowania przepisów rozdziału II tej dyrektywy.

*Uregulowania niderlandzkie*

11 Artykuł 16 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AWR") stanowi:

„1. Jeżeli istnieją podstawy wskazujące na to, że podatnik […] nie zapłacił w całości lub w części podatku, […] Inspecteur może dokonać poboru zaległego podatku […].

[…]

3. Prawo do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wygasa po upływie 5 lat, licząc od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy […].

4. Na zasadzie odstępstwa od ust. 3 zdanie pierwsze, jeśli w odniesieniu do części przedmiotu opodatkowania, który znajduje się lub powstał za granicą, określono zbyt niski podatek, prawo do określenia wysokości zobowiązania podatkowego wygasa po upływie 12 lat, licząc od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy".

12 Artykuł 67e ust. 1 i 2 AWR przewiduje:

„1. Jeżeli w przypadku podatku odzyskiwanego na podstawie wpisów w rejestrze, na skutek umyślnego działania lub rażącego niedbalstwa podatnika w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego ustalono zbyt niską kwotę lub w inny sposób pobrano zbyt niski podatek, okoliczność ta stanowi wykroczenie, z tytułu którego

Inspecteur może, niezależnie od wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wymierzyć podatnikowi grzywnę do wysokości 100% podstawy obliczania grzywny, zgodnie z zasadami ustalania tej podstawy określonymi w ust. 2.

2. Podstawę obliczania grzywny stanowi […] kwota określona w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego […]".

13 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 (rozporządzenie sekretarza stanu ds. finansów nr CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 w sprawie przepisów dotyczących wzajemnej pomocy w dziedzinie poboru podatków) z dnia 24 maja 2002 r. (zwane dalej „rozporządzeniem Staatssecretaris van Financiën"), zawiera wytyczne dotyczące wdrażania dyrektywy 77/799.

14 Zgodnie z pkt 4.1 tego rozporządzenia, zatytułowanym „Przesłanki skierowania wniosku za granicę":

„Wniosek o udzielenie informacji może dotyczyć osób prawnych oraz osób fizycznych i może zostać złożony, w przypadku gdy informacje mogą umożliwić prawidłowe określenie kwoty zobowiązania podatkowego (art. 1 dyrektywy [77/799]) albo gdy informacje są niezbędne w celu wykonania przepisów dwustronnej umowy podatkowej lub w celu zastosowania niderlandzkich przepisów podatkowych (zob. liczne postanowienia dwustronnych umów podatkowych dotyczące wniosków o udzielenie informacji). Wniosek winien dotyczyć konkretnego indywidualnego przypadku. Nie może być to działanie »w ciemno«. Przed skierowaniem wniosku o udzielenie informacji za granicę należy wyczerpać własne zwykłe środki uzyskiwania danych (zasada wyczerpania)".

15 Punkt 5.2 rozporządzenia Staatssecretaris van Financiën nosi tytuł „Automatyczna wymiana informacji". Z kolei pkt 5.2.1, zatytułowany „Podstawa prawna" stanowi:

„Automatyczna wymiana informacji została wymieniona wprost w art. 3 dyrektywy [77/799] i w art. 6 konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych [sporządzonej w Strasburgu w dniu 25 stycznia 1988 r.]. Z komentarza do konwencji modelowej [Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)] z 1977 r., że postanowienia dotyczące wymiany informacji odnoszą się między innymi do automatycznej wymiany informacji.

Automatyczna wymiana informacji zostaje wprowadzona w życie na mocy uzgodnień pomiędzy stronami konwencji. Uzgodnienia te dotyczą kategorii wymienianych informacji oraz przesłanek i szczegółowych zasad wymiany.

Uzgodnienia te mają formę porozumień (lub memorandów uzgodnień). W Niderlandach porozumienia te są publikowane w *Staatscourant* […]

Niderlandy zawarły szereg specjalnych konwencji dotyczących automatycznej wymiany informacji. […]".

16 W dniu 16 października 1997 r. Królestwo Niderlandów i Republika Federalna Niemiec zawarły porozumienie w sprawie wymiany informacji w dziedzinie podatków (nr AFZ97/3934 M, Stcrt. 1997, nr 235). Porozumienie to nie przewiduje automatycznej wymiany danych lub przekazywania z własnej inicjatywy informacji o odsetkach lub aktywach pochodzących z oszczędności. Królestwo Niderlandów nie zawarło żadnej konwencji w sprawie wymiany informacji w dziedzinie podatków z Wielkim Księstwem Luksemburga.

## Postępowania przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

*Sprawa C-155/08*

17 Pismem z dnia 27 października 2000 r. specjalny inspektorat podatkowy Królestwa Belgii z własnej inicjatywy przekazał niderlandzkim organom podatkowym informacje na temat rachunków bankowych posiadanych przez osoby zamieszkujące w Niderlandach w Kredietbank Luxembourg z siedzibą w Luksemburgu (zwanym dalej „KB-Lux").

18 Ponieważ badanie tych informacji doprowadziło do ustalenia, że X był prawdopodobnie posiadaczem jednego z tych rachunków, Inspecteur van de Belastingdienst (niderlandzki inspektor finansowy, zwany dalej „Inspecteur") zwrócił się do niego o wyjaśnienia w tym zakresie. W następstwie wymiany korespondencji pomiędzy Inspecteur a pełnomocnikiem X ten ostatni oświadczył w piśmie z dnia 8 maja 2002 r., że posiada rachunek bankowy w KB-Lux od 1993 r. Pismem z dnia 23 sierpnia 2002 r. X przekazał dokładniejsze informacje, w szczególności odnoszące się do stanu tego rachunku w badanym okresie.

19 W dniu 12 listopada 2002 r. X otrzymał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania z tytułu podatku od majątku za rok podatkowy 1998, zawierającą, po pierwsze, korektę podatku dochodowego i korektę składek na ubezpieczenia społeczne za lata 1993–2000, a po drugie, korektę podatku od majątku za lata 1994–2001. Wymierzono mu również grzywnę w wysokości 50% określonego zobowiązania podatkowego.

20 W następstwie oddalenia środków zaskarżenia powyższej decyzji X wniósł skargę do Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie), twierdząc między innymi, że przewidziany w art. 16 ust. 4 AWR dwunastoletni termin na określenie zobowiązania podatkowego w przypadku części podstawy opodatkowania znajdującej się za granicą jest sprzeczny z prawem wspólnotowym.

21 Orzeczeniem z dnia 18 stycznia 2006 r. sąd ten uznał skargę za nieuzasadnioną, lecz stwierdził przekroczenie uzasadnionego terminu, w następstwie czego uchylił decyzję Inspecteur i zmniejszył kwotę zobowiązania podatkowego.

22 X wniósł kasację od powyższego orzeczenia do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie w przypadkach zatajenia przed jego organami podatkowymi zagranicznych aktywów pochodzących z oszczędności (przychodów z takich aktywów), stosowało przepis, który w celu zniwelowania braku skutecznych środków kontroli tych aktywów przewiduje dwunastoletni termin, w którym można wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, podczas gdy w odniesieniu do aktywów pochodzących z oszczędności (przychodów z takich aktywów), które znajdują się na terytorium kraju, gdzie istnieją możliwości skutecznej kontroli, termin na wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wynosi pięć lat?

2) Czy na udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze ma wpływ to, że aktywa znajdują się w państwie członkowskim, w którym obowiązuje tajemnica bankowa?

3) Czy, w przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, art. 49 WE i 56 WE sprzeciwiają się także temu, aby grzywna nałożona w związku z zatajeniem dochodu lub majątku, w odniesieniu do których określa się zobowiązanie podatkowe, była określana proporcjonalnie do kwoty zobowiązania podatkowego określonego w tym dłuższym czasie?”.

*Sprawa C-157/08*

23 Po śmierci małżonka E.H.A. Passenheim-van Schoot w dniu 10 stycznia 2003 r. przekazała niderlandzkim organom podatkowym z własnej inicjatywy wszystkie informacje dotyczące aktywów należących do niej i do jej męża, znajdujących się w banku z siedzibą w Niemczech. Do tego czasu aktywa te nie były nigdy wskazywane w ich deklaracjach podatkowych dla celów podatku dochodowego, składek na ubezpieczenie społeczne i podatku od majątku.

24 Na wniosek E.H.A. Passenheim-van Schoot Inspecteur umożliwił jej skorzystanie z instytucji „czynnego żalu" i nie nałożył na nią żadnej grzywny. W dniu 13 maja 2005 r. wydał jednak wobec niej decyzję ustalającą wysokość zobowiązania w zakresie, po pierwsze, podatku dochodowego i składek na ubezpieczenie społeczne za lata 1993–1996, a po drugie, podatku od majątku za lata 1994–1997, wraz z odpowiednimi decyzjami dotyczącymi odsetek.

25 E.H.A. Passenheim-van Schoot wniosła skargę na tę decyzje do Rechtbank te Arnhem (sądu w Arnhem), twierdząc między innymi, że dwunastoletni termin na określenie wysokości zobowiązania podatkowego przewidziany w art. 16 ust. 4 AWR w odniesieniu do części podstawy opodatkowania znajdującej się za granicą jest sprzeczny z prawem wspólnotowym.

26 W następstwie oddalenia powyższej skargi E.H.A. Passenheim-van Schoot wniosła kasację do Hoge Raad der Nederlanden, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, które jest zasadniczo identyczne z pierwszym pytaniem zadanym w sprawie C-155/08.

27 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 26 maja 2008 r. sprawy C-155/08 i C-157/08 zostały połączone dla celów procedury pisemnej i ustnej oraz wydania wyroku.

**W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

*W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego w sprawie C-155/08 i pytania w sprawie C-157/08*

28 Zwracając się z pytaniami pierwszym i drugim w sprawie C-155/08 oraz z pytaniem zadanym w sprawie C-157/08 sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w przypadku zatajenia przed organami podatkowymi aktywów pochodzących z oszczędności lub przychodów z takich aktywów termin na określenie wysokości zobowiązania podatkowego wynosi pięć lat, jeżeli aktywa te znajdują się w tymże państwie członkowskim, lecz jest przedłużony do dwunastu lat, jeżeli znajdują się one w innym państwie członkowskim. Sąd krajowy zastanawia się nad ewentualnym znaczeniem, jakie w tym zakresie może mieć okoliczność, że przepisy tego innego państwa członkowskiego przewidują istnienie tajemnicy bankowej.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobód przepływu

29 Zdaniem skarżących w sprawie przed sądem krajowym i Komisji Wspólnot Europejskich przepisy takie jak rozważane w tej sprawie ograniczają zarówno swobodny przepływ kapitału, jak i swobodne świadczenie usług. Powodują one bowiem, że przeniesienie aktywów pochodzących z oszczędności do innego państwa członkowskiego i posiadanie ich tam jest dla podatnika mieszkającego w Niderlandach mniej atrakcyjne. Również dla podmiotu z siedzibą poza Niderlandami mniej atrakcyjne jest przyjmowanie aktywów od mieszkańców tego państwa członkowskiego i świadczenie im usług.

30 Z kolei rządy niderlandzki i belgijski są zdania, że przepisy te nie stanowią ograniczenia ani dla swobodnego świadczenia usług, ani dla swobodnego przepływu kapitału. Artykuł 16 ust. 4 AWR znajduje bowiem zastosowanie niezależnie od przynależności państwowej, siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika. W odniesieniu do podatnika, który deklaruje organom podatkowym posiadanie aktywów pochodzących z oszczędności i przychodów, jakie z nich uzyskuje, przepisy ten nie stanowią również przeszkody dla posiadania takich aktywów w innym państwie członkowskim. Nawet

jeżeli aktywa te są ukrywane przed władzami, stosowanie przedłużonego terminu na określenie zobowiązania podatkowego nie może wywoływać żadnego zniechęcającego skutku dotyczącego posiadania aktywów w innym państwie członkowskim, skoro w takim przypadku władze te nie mają żadnej realnej możliwości uzyskania informacji o tych aktywach.

31 Rząd niderlandzki dodaje, że stosowanie przedłużonego terminu na określenie wysokości zobowiązania podatkowego nie stanowi żadnej dyskryminacji w zakresie pewności prawa w odniesieniu do aktywów posiadanych za granicą w porównaniu z aktywami posiadanymi w Niderlandach w zakresie, w jakim w obu przypadkach pewność prawa może i musi być zapewniona przede wszystkim dzięki deklarowaniu tych aktywów i uzyskiwanych z nich przychodów. Ze swej strony rząd belgijski twierdzi, że art. 16 ust. 4 AWR nie może być uznawany za przepis o charakterze dyskryminującym, gdyż dane o podatnikach posiadających aktywa w bankach z siedzibą w Niderlandach są automatycznie przekazywane organom podatkowym tego państwa członkowskiego, co uniemożliwia ukrycie tych aktywów, podczas gdy informacje o podatnikach, którzy umieścili swe aktywa w innych państwach członkowskich mogą być przekazywane jedynie w ograniczonym zakresie.

32 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 49 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu wszelkich przepisów krajowych, które świadczenie usług między państwami członkowskimi czynią trudniejszym niż świadczenie usług wyłącznie wewnątrz jednego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. s. I-1897, pkt 23; z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 23; z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 81).

33 Ponadto ograniczeniami dla przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE są między innymi stosowane przez państwa członkowskie środki mogące zniechęcać ich rezydentów do zaciągania pożyczek lub do inwestowania w innych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 18).

34 W niniejszej sprawie z art. 16 ust. 3 i 4 AWR wynika, że, w przypadku gdy nie został zapłacony podatek lub gdy zapłacony został w zbyt niskiej wysokości, niderlandzkie organy podatkowe mogą określić wysokość zobowiązania podatkowego w terminie pięciu lat, jeżeli aktywa i przychody pochodzą z Niderlandów, i w terminie dwunastu lat, jeżeli aktywa lub przychody pochodzą zza granicy.

35 Chociaż ograniczając przysługujące organom podatkowym uprawnienie do nałożenia podatku maksymalnym terminem na określenie wysokości zobowiązania podatkowego ustawodawca niderlandzki zamierzał zapewnić podatnikom zamieszkującym w Niderlandach pewność prawa w zakresie ich obowiązków fiskalnych, to w odniesieniu do aktywów i przychodów pochodzących z innych państw członkowskich ta pewność prawa jest zapewniona dopiero po dwunastu, a nie po pięciu latach.

36 Tej różnicy w traktowaniu w zależności od miejsca, w którym znajdują się aktywa pochodzące z oszczędności nie niweluje podkreślany przez rządy niderlandzki i belgijski fakt, że podatnik jest zawsze w stanie zadeklarować organom podatkowym aktywa posiadane przez siebie za granicą oraz przychody, które z nich uzyskuje.

37 Wystarczy bowiem podnieść, jak to przyznał rząd niderlandzki na rozprawie, że termin na określenie wysokości zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów lub przychodów krajowych nie zostaje przedłużony w razie ich zatajenia przed organem podatkowym. Jest tak, w przypadku gdy aktywa lub przychody krajowe, które nie są przechowywane na rachunku bankowym lub nie pochodzą z tytułu posiadania rachunku, a tym samym, o których organy podatkowe nie uzyskują obowiązkowo informacji, nie są tym organom deklarowane. Wynika stąd, że, w przypadku gdy podatnik nie deklaruje organom podatkowym tego rodzaju aktywów lub przychodów krajowych, uzyskuje on już po upływie pięciu lat pewność, że nie będą one opodatkowane, podczas gdy w razie niezadeklarowania aktywów lub przychodów pochodzących z innego państwa członkowskiego taką pewność uzyskać można dopiero po dwunastu latach.

38 Ponadto, w przypadku gdy określenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje wraz z nałożeniem grzywny, grzywna ta obliczana jest na podstawie kwoty zobowiązania, a tym samym uzależniona jest od terminu, w którym można dochodzić zobowiązania podatkowego, co oznacza, że w razie zastosowania przedłużonego terminu, przewidzianego w art. 16 ust. 4 AWR, podatnik narażony jest na grzywnę

obliczaną z uwzględnieniem dłuższego okresu niż okres brany pod uwagę w sytuacji, gdy całość podstawy opodatkowania dla określenia wysokości zobowiązania znajduje się lub ma źródło w Niderlandach.

39 Dlatego stosowanie wobec podatników zamieszkujących w Niderlandach przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych poza tym państwem członkowskim i uzyskiwanych z nich przychodów może sprawiać, że przenoszenie aktywów do innego państwa członkowskiego w celu skorzystania z oferowanych tam usług finansowych będzie dla podatników mniej atrakcyjne od zachowania tych aktywów i korzystania z usług finansowych w Niderlandach.

40 Wynika stąd, że przepisy takie jak rozważane w sprawie przed sądem krajowym stanowią ograniczenie zarówno swobodnego świadczenia usług, jak i swobodnego przepływu kapitału, które jest co do zasady zakazane, odpowiednio, na mocy art. 49 WE i 56 WE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobód przepływu

41 Zdaniem rządów: niderlandzkiego, belgijskiego i włoskiego art. 16 ust. 4 AWR jest uzasadniony koniecznością zachowania skuteczności kontroli podatkowych, a także, według rządu niderlandzkiego, koniecznością zwalczania oszustw podatkowych.

42 Rządy te zwracają uwagę, że po pierwsze, stosowanie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych przez osoby zamieszkujące w jednym państwie członkowskim poza jego granicami i do przychodów uzyskiwanych z tych aktywów wynika z braku realnej możliwości uzyskania przez organy podatkowe tego państwa członkowskiego informacji o aktywach i przychodach pochodzących z innego państwa członkowskiego. Rządy te podkreślają w tym zakresie, że w motywie 5 dyrektywy 2003/48 ustawodawca wspólnotowy uznał, iż „[w] braku koordynacji krajowych systemów podatkowych w odniesieniu do opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych

odsetek, w szczególności w zakresie, w jakim dotyczy to traktowania odsetek uzyskiwanych przez nierezydentów, rezydenci państw członkowskich mają obecnie często możliwość uniknięcia jakichkolwiek form opodatkowania […] odsetek otrzymywanych w innych państwach członkowskich".

43 W tym kontekście przedłużony termin na ustalenie zobowiązania podatkowego pozwala, w razie powzięcia informacji o aktywach posiadanych w innych państwach członkowskich, na zrównanie opodatkowania tych aktywów i uzyskiwanych z nich przychodów z opodatkowaniem krajowych aktywów i przychodów. W sprawach przed sądem krajowym, gdyby nie było przedłużonego terminu aktywa i przychody uzyskiwane przez określoną liczbę lat nie mogłyby być opodatkowane. Stosowanie takiego przedłużonego terminu kompensuje upływ czasu wymaganego do uzyskania informacji w ramach wzajemnej współpracy państw członkowskich.

44 Po drugie, przedłużony okres, w którym można ustalić zobowiązanie podatkowe, winien być uznany za niezbędny w ramach walki z oszustwami podatkowymi. W tym zakresie rząd niderlandzki twierdzi, że art. 16 ust. 4 AWR znajduje zastosowanie tylko w przypadku, gdy zagraniczne aktywa zostały ukryte przed organami podatkowymi, a organy te nie miały żadnych podstaw do samodzielnego wszczęcia postępowania, czyli tylko w przypadku oszustwa lub unikania opodatkowania.

45 Trybunał orzekł już w tym zakresie, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego mogącymi uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie WE jest zarówno konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55), jak również zwalczanie oszustw podatkowych (zob. na przykład wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 81).

46 W odniesieniu do przepływu kapitału art. 58 ust. 1 lit. b) WE przewiduje ponadto, że art. 56 WE nie narusza przysługującego państwom członkowskim prawa do podjęcia

wszystkich niezbędnych środków w celu zapobieżenia naruszeniom ich ustaw i przepisów wykonawczych, w szczególności w dziedzinie podatków.

47 Jednak przepis wprowadzający ograniczenie może być uzasadniony wówczas, gdy jest zgodny z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że musi być on właściwy do zapewnienia realizacji celu, któremu służy, oraz nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28).

48 W tym zakresie skarżący w postępowaniach przed sądem krajowym zwracają uwagę, po pierwsze, że rozważane przepisy krajowe nie są odpowiednie do osiągnięcia przewidzianych celów, skoro przedłużenie terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego samo w sobie nie zwiększa uprawnień kontrolnych organów podatkowych państwa członkowskiego w odniesieniu do elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim. Jest tak w szczególności w przypadku, gdy w tym innym państwie członkowskim obowiązuje tajemnica bankowa.

49 Należy tu podnieść, że chociaż przedłużenie terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego samo w sobie nie wzmacnia uprawnień dochodzeniowych przysługujących organom podatkowym państwa członkowskiego, to jednak pozwala im na wszczęcie postępowania w razie powzięcia informacji o elementach podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim i które nie były im znane, a jeżeli okaże się, że elementy te nie były jeszcze opodatkowane lub były opodatkowane w zbyt niskim zakresie, na wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

50 Jak wynika ze stanu faktycznego sprawy C-155/08, jest tak również, w przypadku gdy organy podatkowe danego państwa członkowskiego zostaną poinformowane o elementach podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim, w którym obowiązuje tajemnica bankowa.

51 Ponadto stosowanie przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w przypadku elementów podstawy opodatkowania znajdujących się lub mających źródło w innym państwie członkowskim może

zniechęcać podatników posiadających takie aktywa lub przychody do ukrywania ich przed organami podatkowymi, aby nie narazić się na dochodzenie zobowiązania podatkowego i ewentualnie na grzywnę, gdzie zarówno zobowiązanie, jak i grzywna określane są przy uwzględnieniu okresu mogącego wynosić aż dwanaście lat.

52 Należy więc przyznać, że regulacja, taka jak zawarta w art. 16 ust. 4 AWR, przyczynia się do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i do zwalczania oszustw podatkowych.

53 Niemniej jednak należy jeszcze zbadać, czy jak to w drugiej kolejności podnoszą skarżący w postępowaniach przed sądem krajowym, tego rodzaju regulacja wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia jej celów.

54 Zdaniem skarżących przed sądem krajowym art. 16 ust. 4 AWR nie uwzględnia bowiem przysługującej państwom członkowskim na mocy art. 1–3 dyrektywy 77/799 możliwości uzyskania od innego państwa członkowskiego wszelkich informacji niezbędnych dla określenia dokładnej kwoty podatku. Skarżący podkreślają w tym zakresie przewidzianą w art. 3 tej dyrektywy możliwość ustanowienia automatycznej wymiany informacji. Okoliczność, że państwo członkowskie nie korzysta z tej możliwości, wynika z jego własnej woli i w żaden sposób nie można powoływać się na nią wobec podatnika.

55 Ponadto przepis krajowy omawiany w sprawie przed sądem krajowym jest zdaniem skarżących nieproporcjonalny, ponieważ nie zawiera żadnego rozróżnienia według tego, czy Królestwo Niderlandów zawarło porozumienie o wymianie informacji z państwem członkowskim, z którego pochodzą elementy podstawy opodatkowania, lub od tego, czy to drugie państwo członkowskie stosuje tajemnicę bankową, ani od tego, czy jest to państwo członkowskie, czy też państwo trzecie. W tej kwestii skarżący przed sądem krajowym wyjaśniają, że wprowadzenie w życie porozumienia o wymianie informacji zwykle nie wymaga przedłużenia terminu o siedem lat, takiego jak przewidziany w art. 16 ust. 4 AWR. Twierdzą, że termin ten odwołuje się w sposób raczej arbitralny do terminu, w którym winny zostać wszczęte postępowania karne dotyczące przestępstw w postaci oszustw podatkowych, mimo że w prawie niderlandzkim termin ten jest taki sam w sprawach krajowych, jak w sytuacjach transgranicznych.

56 Natomiast zdaniem rządów państw członkowskich, które przedstawiły uwagi, stosowanie przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązań podatkowych w odniesieniu do elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim jest niezbędne w celu zrekompensowania braku realnej możliwości uzyskania przez organy podatkowe tego pierwszego państwa członkowskiego informacji na temat aktywów znajdujących się w tym drugim państwie.

57 Jeśli chodzi o ewentualne skorzystanie ze wzajemnej pomocy państw członkowskich, rządy te zwracają uwagę, że wniosek o udzielenie informacji może być złożony przez państwo członkowskie na podstawie art. 2 dyrektywy 77/799 tylko w konkretnym przypadku, w którym państwo to posiada już wystarczające dane podstawowe. Ponadto, jeżeli inne państwo członkowskie stosuje tajemnicę bankową, to art. 8 tej dyrektywy stanowi przeszkodę dla przekazania chronionych nią informacji. Wreszcie w dziedzinie przychodów z oszczędności nie istnieje żadna dwustronna konwencja pozwalająca na automatyczne przekazywanie informacji, tak jak przewiduje to art. 3 powyższej dyrektywy.

58 W tym zakresie należy zauważyć, że zgodnie z art. 16 ust. 4 AWR termin na wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania jest przedłużony z pięciu do dwunastu lat niezależnie od tego, czy w danym konkretnym przypadku Królestwo Niderlandów ma środki pozwalające na uzyskanie niezbędnych informacji od państwa członkowskiego, w którym znajdują się elementy podstawy opodatkowania, czy dzięki wzajemnej pomocy na podstawie dyrektywy 77/799, czy dzięki wymianie informacji dokonywanej na mocy dwustronnej konwencji zawartej z tym ostatnim państwem członkowskim. Poza tym przedłużony termin na ustalenie zobowiązania podatkowego znajduje zastosowanie również w przypadku, gdy z racji obowiązywania w tym drugim państwie członkowskim tajemnicy bankowej wniosek o udzielenie informacji nie przyniesie rezultatów.

59 Wynika stąd, że w ramach regulacji takiej jak omawiana w sprawie przed sądem krajowym dodatkowy termin przysługujący organom podatkowym danego państwa członkowskiego w celu dokonania określenia wysokości zobowiązania podatkowego dotyczącego elementów podstawy opodatkowania znajdujących się lub mających swe źródło w innym państwie członkowskim niekoniecznie odpowiada terminowi potrzebnemu tym organom do zweryfikowania określonych informacji w tym innym państwie członkowskim w drodze wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 77/799 lub systemu wymiany informacji ustanowionego w dwustronnej konwencji.

60 Jednakże nie wynika stąd, że ogólnie rzecz ujmując, przedłużenie okresu, w którym wspomniane organy mogą wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów lub przychodów pochodzących z innego państwa członkowskiego, jest nieproporcjonalne do celu w postaci zapewnienia poszanowania krajowych przepisów podatkowych.

61 W tym zakresie należy podkreślić, że bez uszczerbku dla mogących znaleźć zastosowanie harmonizujących przepisów wspólnotowych, nie można zobowiązać państwa członkowskiego do dostosowywania jego uregulowań w dziedzinie kontroli podatkowych do szczególnej sytuacji panującej w każdym państwie członkowskim lub państwie trzecim.

62 Aby ocenić, czy omawiana regulacja nie wykracza poza to co niezbędne do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych, należy rozróżnić dwie sytuacje.

63 Po pierwsze, jeżeli elementy, które podlegają opodatkowaniu w danym państwie członkowskim i znajdują się w innym państwie członkowskim, zostały zatajone przed organami podatkowymi pierwszego państwa członkowskiego, a organy te nie posiadają żadnej wskazówki co do istnienia tych elementów, która pozwalałaby na wszczęcie postępowania, to pierwsze państwo członkowskie nie może zwrócić się do właściwych władz drugiego państwa członkowskiego o przekazanie informacji niezbędnych do prawidłowego ustalenia kwoty podatku.

64 Skoro art. 2 dyrektywy 77/799 pozwala organom państwa członkowskiego na zwrócenie się do właściwych władz innego państwa członkowskiego tylko w konkretnym przypadku, organy podatkowe tego pierwszego państwa członkowskiego, które nie posiadają żadnej wskazówki co do istnienia elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w tym innym państwie członkowskim są w stanie przeprowadzić postępowanie tylko, jeżeli wcześniej otrzymają informacje o istnieniu tych elementów bądź od tego innego państwa, w szczególności dzięki automatycznemu

systemowi wymiany informacji, takiemu jak ustanowiony na mocy art. 9 dyrektywy 2003/48, bądź od samego podatnika, bądź też od osób trzecich.

65 Wbrew twierdzeniom E.H.A. Passenheim-van Schoot okoliczność, że państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości automatycznej wymiany informacji przewidzianej w art. 3 dyrektywy 77/799 w celu uzyskania danych bankowych dotyczących jego podatników nie jest sama w sobie wystarczająca, by pozbawić to państwo członkowskie prawa do stosowania wobec tych podatników różnych terminów na ustalenie zobowiązań podatkowych w zależności od tego, czy ich aktywa pochodzące z oszczędności znajdują się w tymże państwie członkowskim, czy też w innym. Pozostawiając państwom członkowskim ustanowienie mechanizmu regularnej i automatycznej wymiany informacji dla określonych rodzajów przypadków, który mają wprowadzić w ramach procedury konsultacji przewidzianej w art. 9 tejże dyrektywy, wspomniany art. 3 przewiduje jedynie możliwość zwrócenia się przez dane państwo członkowskie do innych państw członkowskich w celu ustanowienia tego rodzaju mechanizmu, co tym samym zależy od decyzji tych innych państw.

66 Jeżeli elementy podstawy opodatkowania znajdujące się w państwie członkowskim zostały zatajone przed organami podatkowymi innego państwa członkowskiego, a te ostatnie nie posiadały żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej na wszczęcie postępowania, to kwestia, czy stosowanie przez to ostatnie państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego stanowi środek proporcjonalny do celu w postaci zapewnienia poszanowania przepisów podatkowych, nie zależy więc w żaden sposób od kwestii, czy termin ten odpowiada okresowi niezbędnemu do uzyskania informacji od państwa członkowskiego, w którym znajdują się owe elementy.

67 Skoro w takim przypadku w braku podstaw do wszczęcia postępowania skorzystanie z mechanizmu wymiany informacji jest wykluczone, to przyznanie organom podatkowym państwa członkowskiego dłuższego terminu na ustalenie podatku w odniesieniu do elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim musi być uznane za mające za cel nie zapewnienie tym organom czasu niezbędnego do uzyskania od innego państwa członkowskiego informacji o znajdujących się w nim elementach podstawy opodatkowania, lecz wyłącznie ustanowienie dłuższego terminu, w którym ewentualne uzyskanie wiadomości o tych elementach może jeszcze doprowadzić do ustalenia zobowiązania podatkowego, o ile postępowanie wszczęte po uzyskaniu tych wiadomości może zakończyć się ustaleniem wysokości zobowiązania przed upływem tego terminu.

68 Ponadto, skoro stosowanie przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim, co do istnienia których organy podatkowe tego pierwszego państwa członkowskiego nie posiadały żadnych wskazówek, nie jest pochodną możliwości uzyskania przez te organy informacji od tego drugiego państwa członkowskiego, to nie ma też znaczenia kwestia, czy państwo to stosuje tajemnicę bankową.

69 Jeśli chodzi o argument, że termin na ustalenie zobowiązania podatkowego przewidziany w art. 16 ust. 4 AWR został określony w sposób arbitralny na dwanaście lat, to należy zauważyć, że o ile termin ten jest przedłużony w przypadku zatajenia przed organami podatkowymi elementów podstawy opodatkowania, o tyle decyzja państwa członkowskiego o ograniczeniu tego terminu w czasie i określenie go na podstawie terminu obowiązującego przy dochodzeniu przestępstw w postaci oszustw podatkowych nie jest nieproporcjonalna.

70 W tych okolicznościach stosowanie, w przypadku zatajonych przed organami podatkowymi elementów podstawy opodatkowania, terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego przedłużonego do dwunastu lat nie wykracza poza to, co jest niezbędne w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych.

71 Wreszcie nie można zarzucać państwu członkowskiemu stosującemu przedłużony termin na ustalenie zobowiązania podatkowego w przypadku elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim, o których organy podatkowe tego pierwszego państwa członkowskiego nie wiedziały, że w razie powzięcia informacji o elementach podstawy opodatkowania, które były również zatajone przed tymi organami, lecz które znajdowały się w tymże państwie członkowskim, okres pięciu lat, w którym organy te mogły dokonać ustalenia zobowiązania podatkowego, nie został przedłużony.

72 Chociaż bowiem podatnik podlega temu samemu obowiązkowi deklarowania organom podatkowym zarówno aktywów i przychodów krajowych, jak i zagranicznych, to niemniej jednak w odniesieniu do aktywów i przychodów, które nie są objęte systemem automatycznej wymiany informacji, ryzyko po stronie podatnika, że aktywa i przychody zatajone przed organami państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania zostaną

odkryte, jest mniejsze, w przypadku gdy pochodzą z innego państwa członkowskiego, niż w przypadku gdy mają one charakter krajowy.

73 Zatem, chociaż państwo członkowskie przewiduje dłuższy termin na ustalenie zobowiązania podatkowego w przypadku elementów podstawy opodatkowania, o których organy podatkowe nie wiedziały, nie można temu państwu zarzucać, że ograniczyło zakres zastosowania tego terminu do elementów podstawy opodatkowania nieznajdujących się na jego terytorium.

74 Z drugiej strony jednak, jeżeli organy podatkowe państwa członkowskiego mają wskazówki co do elementów podstawy opodatkowania znajdujących się w innym państwie członkowskim, które pozwalają na wszczęcie postępowania, to nie byłoby uzasadnione stosowanie przez to pierwsze państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie miałby na celu konkretnie umożliwienia organom podatkowym tego państwa użytecznego skorzystania z mechanizmu wzajemnej pomocy państw członkowskich i który znajdowałby zastosowanie, w przypadku gdy elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim.

75 Jak to bowiem twierdzą skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, w przypadku gdy organy podatkowe państwa członkowskiego mają wskazówki pozwalające im na zwrócenie się do właściwych władz innych państw członkowskich, czy to w ramach wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 77/799, czy na mocy dwustronnych konwencji, w celu uzyskania informacji niezbędnych do prawidłowego określenia kwoty podatku, sam fakt, że elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim, nie uzasadnia ogólnego stosowania dodatkowego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie ma żadnego związku z okresem niezbędnym do użytecznego zastosowania powyższych mechanizmów wzajemnej współpracy.

76 Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie, by, w przypadku gdy istnienie aktywów pochodzących z oszczędności i przychodów uzyskiwanych z tych aktywów zostało zatajone przed organami podatkowymi państwa członkowskiego, a organy te nie mają żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej im na wszczęcie postępowania, wspomniane państwo członkowskie stosowało dłuższy termin na ustalenie zobowią-

zania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż w odniesieniu do aktywów posiadanych w tym pierwszym państwie. Okoliczność, że to inne państwo członkowskie stosuje tajemnicę bankową, nie ma w tym zakresie znaczenia.

*W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C-155/08*

77 Zwracając się z trzecim pytaniem w sprawie C-155/08, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy jeżeli art. 49 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim oraz przychodów uzyskiwanych z tych aktywów dłuższego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego niż stosowany w odniesieniu do aktywów i przychodów pochodzących z tego państwa członkowskiego, postanowienia te należy interpretować w taki sposób, że nie stoją one również na przeszkodzie temu, aby grzywna nałożona w związku z zatajeniem aktywów lub przychodów, w odniesieniu do których określa się zobowiązanie podatkowe, była określana proporcjonalnie do kwoty ustalonego zobowiązania podatkowego, a tym samym z uwzględnieniem tego dłuższego terminu.

78 W postanowieniu odsyłającym sąd ten wyjaśnia, że ze względu na przysługującą organom podatkowym na mocy art. 67e AWR możliwość nałożenia na podatnika, który umyślnie lub na skutek niedbalstwa zapłacił niewystarczającą kwotę podatku, grzywny mogącej wynosić do 100% kwoty niepobranego pierwotnie podatku przedłużenie terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów lub przychodów pochodzących zza granicy znajduje odzwierciedlenie w kwocie grzywien, jakie mogą być nałożone.

79 Zdaniem strony skarżącej w sprawie C-155/08, nawet jeśli prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie stosowaniu regulacji takiej jak zawarta w art. 16 ust. 4 AWR, to art. 56 WE sprzeciwia się stosowaniu zasady, zgodnie z którą ze względu na przedłużenie terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów i przychodów zza granicy, grzywna, która może być w takim przypadku nałożona, jest wyższa od grzywny, jaką można nałożyć w odniesieniu do aktywów i przychodów znajdujących się w kraju.

80 Natomiast rządy niderlandzki, belgijski i włoski uważają, że swobody przepływu nie stoją na przeszkodzie temu, by grzywna, jaką można nałożyć w razie zatajenia aktywów lub przychodów zagranicznych, będących podstawą ustalenia zobowiązania podatkowego, była obliczana w sposób proporcjonalny do kwoty tak ustalonego zobowiązania i w dłuższym okresie.

81 Komisja ze swej strony zwraca uwagę, że skoro stosowanie powyższego przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego nie jest sprzeczna z art. 49 WE i 56 WE, to jest tak samo w odniesieniu do różnicy między grzywnami nakładanymi na mocy niderlandzkich przepisów podatkowych, której podstawą jest to, czy aktywa i przychody znajdują się w tym, czy w innym państwie członkowskim.

82 W tym zakresie należy przede wszystkim podnieść, że art. 67e ust. 1 AWR przewiduje, iż w przypadku gdy opodatkowanie zostało ustalone na zbyt niskim poziomie w wyniku umyślnego działania lub rażącego niedbalstwa podatnika, może zostać nałożona na niego grzywna do wysokości 100% kwoty ustalonego zobowiązania podatkowego, niezależnie od tego, czy aktywa będące podstawą zobowiązania znajdują się w Niderlandach, czy w innym państwie członkowskim.

83 Wbrew temu, co twierdzi strona skarżąca w sprawie C-155/08, regulacja krajowa rozpatrywana w sprawie przed sądem krajowym nie jest więc porównywalna z regulacją włoską ani francuską, których dotyczyły wyroki, odpowiednio: z dnia 25 lutego 1988 r. w sprawie 299/86 Drexl, Rec. s. 1213; z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-276/91 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4413. Regulacje te przewidywały bowiem system sankcji z tytułu naruszeń dotyczących podatku VAT przypadającego do zapłaty przy przywozie z innego państwa członkowskiego, które były surowsze od sankcji za naruszenia dotyczące podatku VAT związanego z czynnościami dokonanymi wewnątrz tych państw członkowskich.

84 W przypadku regulacji rozpatrywanej w sprawie przed sądem krajowym ryzyko, że podatnikowi wymierzona zostanie wyższa grzywna w związku z aktywami i przychodami z innego państwa członkowskiego, niż gdyby chodziło o aktywa i przychody krajowe, jest bowiem jedynie konsekwencją faktu, że okres, jaki można wziąć pod uwagę w celu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, a tym samym w celu ustalenia

podstawy wymiaru grzywny, może być dłuższy w przypadku aktywów i przychodów zagranicznych niż w przypadku aktywów i przychodów krajowych, gdyż te ostatnie nie są objęte zakresem zastosowania przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 16 ust. 4 AWR.

85 Jak wynika z pkt 60–73 niniejszego wyroku, art. 49 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie, by państwo członkowskie stosowało dłuższy termin na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż w odniesieniu do aktywów posiadanych w tym pierwszym państwie, w przypadku gdy istnienie tych aktywów zostało zatajone przed organami podatkowymi pierwszego państwa członkowskiego, a organy te nie mają żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej im na wszczęcie postępowania.

86 Na trzecie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie, by w przypadku stosowania przez państwo członkowskie dłuższego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż w odniesieniu do aktywów posiadanych w tym pierwszym państwie członkowskim, jeżeli aktywa te, jak i przychody z nich uzyskane, zostały zatajone przed organami podatkowymi tego pierwszego państwa, a organy te nie posiadały żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej na wszczęcie postępowania, grzywna nakładana z tytułu zatajenia aktywów była obliczana proporcjonalnie do kwoty ustalonego zobowiązania podatkowego i z uwzględnieniem tego dłuższego terminu.

**W przedmiocie kosztów**

87 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie, by, w przypadku gdy istnienie aktywów pochodzących z oszczędności i przychodów uzyskiwanych z tych aktywów zostało zatajone przed organami podatkowymi państwa członkowskiego, a organy te nie mają żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej im na wszczęcie postępowania, wspomniane państwo członkowskie stosowało dłuższy termin na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż w odniesieniu do aktywów posiadanych w tym pierwszym państwie. Okoliczność, że to inne państwo członkowskie stosuje tajemnicę bankową, nie ma w tym zakresie znaczenia.**

2) **Artykuły 49 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie, by w przypadku stosowania przez państwo członkowskie dłuższego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do aktywów posiadanych w innym państwie członkowskim niż w odniesieniu do aktywów posiadanych w tym pierwszym państwie członkowskim, jeżeli aktywa te, jak i przychody z nich uzyskane, zostały zatajone przed organami podatkowymi tego pierwszego państwa, a organy te nie posiadały żadnej wskazówki co do ich istnienia pozwalającej na wszczęcie postępowania, grzywna nakładana z tytułu zatajenia aktywów była obliczana proporcjonalnie do kwoty ustalonego zobowiązania podatkowego i z uwzględnieniem tego dłuższego terminu.**

Podpisy