ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 11. júna 2009 *

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

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

X (C-155/08),

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

* Jazyk konania: holandčina.

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

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

generálny advokát: Y. Bot,
tajomník: R. Şereş, referentka,

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

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— X, v zastúpení: J. J. Feenstra a L. C. A. Wijsman, advocaten,

— Passenheim-van Schoot, v zastúpení: J. Hamer, advocaat, J. A. R. van Eijsden a E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, splnomocnený zástupca,

— talianska vláda, v zastúpení: I. Bruni, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

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

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

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

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

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

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

5 Článok 3 smernice 77/799 znie:

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

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

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

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

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

9 Podľa uvedeného článku 9:

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

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

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

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

Holandská právna úprava

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

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

…

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

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

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

„1. Ak v súvislosti s výberom dane možno skutočnosť, že daň bola stanovená na veľmi nízku sumu alebo že iným spôsobom bola vybraná veľmi nízka daň, pripísať úmyslu

alebo hrubej nedbanlivosti daňovníka, táto skutočnosť zakladá trestný čin, za ktorý inšpektor môže okrem vydania rozhodnutia o dodatočnom vymáhaní dane uložiť tejto osobe aj pokutu až do 100 % základu pokuty upraveného v odseku 2.

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

13 Vyhláška štátneho tajomníka ministerstva financií č. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 týkajúca sa právnej úpravy medzinárodnej vzájomnej pomoci v oblasti výberu daní (besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen) z 24. mája 2002 (ďalej len „vyhláška Staatssecretaris van Financiën“), obsahuje pokyny na vykonanie smernice 77/799.

14 Podľa bodu 4.1 tejto vyhlášky nazvaného „Podmienky žiadosti podanej do zahraničia“:

„Žiadosť o poskytnutie informácií sa môže týkať inštitúcií a fyzických osôb a môže sa podať vtedy, ak by na základe týchto informácií bolo možné správne stanoviť výšku dane [článok 1 smernice (77/799)] alebo ak sú informácie nevyhnutné na vykonanie dotknutých ustanovení dvojstranných daňových dohôd a/alebo na uplatnenie holandských daňových predpisov (pozri jednotlivé články dvojstranných daňových dohôd týkajúce sa žiadostí o poskytnutie informácií). Žiadosť sa musí vzťahovať na jednotlivé prípady. Nesmie ísť o ‚rybársku výpravu‘. Žiadosť o poskytnutie informácií do zahraničia nemožno podať skôr, ako boli vyčerpané vlastné obvyklé prostriedky na získanie informácií (zásada vyčerpania prostriedkov).“

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

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

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

Tieto dojednania sú predmetom dohôd (resp. memoránd o porozumení). V Holandsku sa tieto dohody uverejňujú v Staatscourant…

Holandsko uzatvorilo niekoľko osobitných dohovorov týkajúcich sa automatickej výmeny informácií…“

16 Dňa 16. októbra 1997 Holandské kráľovstvo a Spolková republika Nemecko uzatvorili dohodu o výmene informácií v daňovej oblasti (č. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, č. 235). Táto dohoda neupravuje automatickú výmenu údajov alebo výmenu údajov z vlastnej iniciatívy, pokiaľ ide o úroky alebo úspory. Holandské kráľovstvo neuzatvorilo žiadnu dohodu o výmene informácií v daňovej oblasti s Luxemburským veľkovojvodstvom.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-155/08

17 Listom z 27. októbra 2000 poskytla osobitná daňová inšpekcia Belgického kráľovstva holandským daňovým orgánom z vlastnej iniciatívy informácie o bankových účtoch holandských rezidentov, pričom išlo o účty založené v Kredietbank Luxembourg (ďalej len „KB-Lux“), ktorá je bankou so sídlom v Luxembursku.

18 Keďže na základe skúmania týchto informácií bolo možné predpokladať, že pán X bol majiteľom takéhoto účtu, inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor holandskej daňovej správy, ďalej len „inšpektor“) ho v tomto smere požiadal o spresnenie. V nadväznosti na výmenu korešpondencie medzi inšpektorom a zástupcom pána X tento v liste z 8. mája 2002 vyhlásil, že je majiteľom bankového účtu vedeného v KB-Lux od roku 1993. Listom z 23. augusta 2002 pán X oznámil podrobnejšie informácie, najmä pokiaľ ide o stav tohto účtu počas dotknutého obdobia.

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

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

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

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

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

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

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

Vec C-157/08

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

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

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

26 Po zamietnutí uvedenej žaloby podala pani Passenheim-van Schoot kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden, ktorý rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položiť prejudiciálnu otázku, ktorá sa presne zhoduje s prvou prejudiciálnou otázkou vo veci C-155/08.

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

O prejudiciálnych otázkach

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

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

O existencii obmedzenia voľného pohybu

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

30 Holandská a belgická vláda sa naproti tomu domnievajú, že táto právna úprava nie je obmedzením slobodného poskytovania služieb ani voľného pohybu kapitálu. Článok 16 ods. 4 AWR sa totiž uplatňuje bez ohľadu na štátnu príslušnosť a miesto sídla alebo bydliska daňovníka. Pokiaľ ide o daňovníka, ktorý daňovým orgánom prizná svoje úspory a príjmy z týchto úspor, toto ustanovenie nebráni ani ponechaniu tohto majetku v inom členskom štáte. Aj v prípade zamlčania tohto majetku daňovým orgánom

nemôže mať uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane nijaký odradzujúci účinok na ponechanie tohto majetku v inom členskom štáte, keďže uvedené orgány nemajú v takomto prípade žiadnu reálnu možnosť získať informácie o tomto majetku.

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

32 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článku 49 ES odporuje uplatnenie akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudky z 28. apríla 1998, Safir, C-118/96, Zb. s. I-1897, bod 23; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 23, ako aj z 11. septembra 2007, Komisia/Nemecko, C-318/05, Zb. s. I-6957, bod 81).

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

34 V prejednávanej veci z článku 16 ods. 3 a 4 AWR vyplýva, že ak nebola vyrubená daň, alebo ak bola vyrubená veľmi nízka daň, holandské daňové orgány môžu dodatočne vymáhať daň v lehote piatich rokov v prípade majetku a príjmov pochádzajúcich z Holandska a v lehote dvanástich rokov v prípade zahraničného majetku alebo príjmov.

35 Ak viazaním právomoci daňových orgánov ukladať dane na maximálnu lehotu na dodatočné vymáhanie dane holandské právne predpisy zamýšľali poskytnúť daňovníkom s bydliskom v Holandsku právnu istotu, pokiaľ ide o ich daňové povinnosti, potom táto právna istota sa dosiahne vo vzťahu k majetku a príjmom pochádzajúcim z iného členského štátu až po dvanástich rokoch namiesto piatich rokoch.

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

37 Pokiaľ ide o tuzemský majetok alebo príjmy, stačí totiž zdôrazniť, ako to holandská vláda priznala na pojednávaní, že lehota na dodatočné vymáhanie dane nie je predĺžená v prípade zamlčania informácií daňovým orgánom. Tak je to v prípade, keď týmto orgánom nebol priznaný tuzemský majetok alebo príjmy, ktoré nie sú uložené na bankovom účte ani nepochádzajú z takéhoto účtu, a teda nepodliehajú povinnosti poskytnúť informácie daňovým orgánom. Z toho vyplýva, že ak daňovník neprizná daňovým orgánom tento tuzemský majetok alebo príjmy, už po piatich rokoch získa istotu, že ho už nebude možné zdaniť, zatiaľ čo v prípade nepriznania majetku alebo príjmov pochádzajúcich z iného členského štátu túto istotu získa až po dvanástich rokoch.

38 Okrem toho, ak je dodatočné vymáhanie dane spojené s pokutou, táto pokuta sa vypočíta na základe sumy dodatočne vymáhanej dane, a teda v závislosti od príslušného obdobia dodatočného vymáhania dane, čo znamená, že v prípade uplatnenia dlhšej lehoty na dodatočné vymáhanie dane stanovenej v článku 16 ods. 4 AWR je daňovník vystavený riziku, že mu bude uložená pokuta vypočítaná na základe dodatočne

vymáhanej dani vzťahujúcej sa na dlhšie obdobie, ako je obdobie, ktoré možno brať do úvahy v situácii, keď sa zdaniteľný majetok, ktorý je predmetom dodatočného vymáhania, nachádza alebo vznikol v Holandsku.

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

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

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu

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

42 Uvedené vlády po prvé uvádzajú, že uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane, pokiaľ ide o majetok osoby s bydliskom v určitom členskom štáte, ktorý sa nachádza mimo tohto štátu, a príjmy, ktoré z tohto majetku pochádzajú, je možné vysvetliť chýbajúcou reálnou možnosťou daňových orgánov tohto členského štátu získať informácie o majetku a príjmoch pochádzajúcich z iného členského štátu. V tejto súvislosti zdôrazňujú, že v odôvodnení č. 5 smernice 2003/48 zákonodarca Spoločenstva pripustil, že „v neprítomnosti akejkoľvek koordinácie vnútroštátnych daňových systémov pre zdaňovanie príjmu z úspor v podobe výplat úroku, najmä čo sa týka prístupu k úroku prijatému jednotlivcami, ktorí nemajú bydlisko v členských

štátov, jednotlivci usadení v členských štátov sú v súčasnosti často schopní vyhýbať sa akejkoľvek forme zdaňovania nimi prijatého úroku v ďalšom členskom štáte vo svojom členskom štáte bydliska“.

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

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

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

46 Pokiaľ ide o pohyby kapitálu, článok 58 ods. 1 písm. b) ES okrem toho stanovuje, že článok 56 ES sa nedotýka práva členských štátov prijať všetky opatrenia potrebné na

zabránenie porušovaniu vnútroštátnych zákonov a iných právnych predpisov, najmä v oblasti daňového systému.

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

48 Navrhovatelia vo veci samej v tomto smere v prvom rade poznamenávajú, že dotknutá vnútroštátna úprava sporu vo veci samej nie je spôsobilá zabezpečiť dosiahnutie uvedených cieľov, keďže predĺženie lehoty na dodatočné vymáhanie dane samo o sebe nezvyšuje kontrolnú právomoc daňových orgánov členského štátu vo vzťahu k zdaniteľnému majetku nachádzajúcemu sa v inom členskom štáte. Tak by to bolo najmä v prípade, ak by tento iný členský štát uplatňoval bankové tajomstvo.

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

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

51 Okrem toho uplatnenie predĺženej lehoty na dodatočné vymáhanie dane členským štátom v prípade zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa alebo vzniknutého v inom členskom štáte môže daňovníkov, ktorí disponujú takýmto majetkom, odradiť od toho,

aby daňovým orgánom zamlčali tento majetok alebo príjmy z neho plynúce, a tak sa neskôr nevystavili dodatočnému vymáhaniu dane, prípadne tiež uloženiu pokuty, ktoré sú v obidvoch prípadoch stanovené na základe až dvanásťročnej lehoty.

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

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

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

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

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

57 Pokiaľ ide o prípadnú žiadosť o vzájomnú pomoc medzi členskými štátmi, tieto vlády uvádzajú, že žiadosť o poskytnutie informácií môže podať členský štát podľa článku 2 smernice 77/779 iba v konkrétnom prípade, keď tento štát už má k dispozícii dostatok oporných bodov, z ktorých môže vychádzať. Okrem toho ak iný štát uplatňuje bankové tajomstvo, článok 8 tejto smernice vytvára prekážku v oznámení takto chránených informácií. Napokon v oblasti príjmov z úspor neexistuje žiadna dvojstranná dohoda, ktorá by umožňovala automatické oznámenie informácií v zmysle článku 3 uvedenej smernice.

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

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

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

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

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

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

64 Keďže článok 2 smernice 77/779 umožňuje orgánom členského štátu kontaktovať príslušné orgány iného členského štátu iba v konkrétnom prípade, daňové orgány prvého členského štátu, ktoré nemajú žiadne indície o existencii zdaniteľného majetku nachádzajúceho sa v tomto inom členskom štáte, môžu vykonať šetrenie, len ak im boli vopred poskytnuté informácie o existencii tohto majetku iným členským štátom,

predovšetkým v rámci systému automatickej výmeny informácií, zavedeným článkom 9 smernice 2003/48, alebo samotným daňovníkom alebo tretími osobami.

65 Na rozdiel od tvrdení pani Passenheim-van Schoot skutočnosť, že členský štát nevyužije na účely získania bankových údajov o svojich daňovníkoch možnosť automatickej výmeny informácií upravenú v článku 3 smernice 77/779, sama osebe nepostačuje na to, aby tomuto členskému štátu odňala právo uplatňovať vo vzťahu k uvedeným daňovníkom rozdielnu lehotu na dodatočné vymáhanie v závislosti od toho, či sa ich úspory nachádzajú v tom istom členskom štáte alebo v inom členskom štáte. Tým, že uvedený článok 3 ponecháva členským štátom oprávnenie zaviesť systém pravidelnej a automatickej výmeny informácií pre kategórie prípadov, ktoré určia v rámci konzultačného postupu podľa článku 9 tejto smernice, totiž poskytuje členskému štátu iba možnosť obrátiť sa na iné členské štáty s cieľom zaviesť takýto systém, ktorého realizácia potom závisí na rozhodnutí týchto iných členských štátov.

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

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

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

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

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

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

72 Aj keby totiž daňovník podliehal rovnakej povinnosti priznania dane daňovým orgánom v súvislosti s tuzemským majetkom a príjmami, ako aj s majetkom a príjmami v zahraničí, nič to nemení na veci, že pokiaľ ide o majetok a príjmy, ktoré nie sú predmetom systému automatickej výmeny informácií, riziko, že majetok a príjmy, ktoré daňovník zamlčal daňovým orgánom členského štátu, v ktorom má bydlisko, budú

odhalené, je nižšie v prípade majetku a príjmov pochádzajúcich z iného členského štátu než v prípade tuzemského majetku a príjmov.

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

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

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

76 Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ sú úspory a príjmy z týchto úspor zamlčané daňovým orgánom členského štátu a tieto orgány nemajú žiadne indície o ich existencii, ktoré by im umožňovali začať šetrenie, týmto článkom neodporuje uplatňovanie dlhšej lehoty na dodatočné vymáhanie dane týmto členským štátom, ak sa tieto úspory nachádzajú v inom

členskom štáte, než je lehota uplatňovaná v prípade, keď sa úspory nachádzajú v prvom členskom štáte. Skutočnosť, že tento iný členský štát uplatňuje bankové tajomstvo, nie je v tejto súvislosti relevantná.

O tretej otázke vo veci C-155/08

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

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

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

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

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

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

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

84 V prípade dotknutej právnej úpravy vo veci samej totiž riziko, že daňovníkovi s bydliskom v Holandsku bude uložená vyššia pokuta v prípade majetku a príjmov z iného členského štátu, než v prípade tuzemského majetku a príjmov, je iba dôsledkom skutočnosti, že obdobie, ktoré možno zohľadniť na účely určenia dodatočne vymáhanej

sumy, a teda na určenie základu pokuty, môže byť dlhšie v prípade zahraničného majetku a príjmov než v prípade tuzemského majetku a príjmov, keďže tuzemský majetok a príjmy nepodliehajú predĺženej lehote na dodatočné vymáhanie dane stanovenej v článku 16 ods. 4 AWR.

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

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

O trovách

87 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

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

2. **Články 49 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby, pokiaľ členský štát uplatňuje dlhšiu lehotu na dodatočné vymáhanie dane v prípade majetku nachádzajúceho sa v inom členskom štáte než v prípade majetku nachádzajúceho sa v prvom členskom štáte a pokiaľ tento zahraničný majetok, ako aj príjmy vyplývajúce z tohto majetku boli daňovým orgánom prvého členského štátu zamlčané a tieto orgány nemali žiadne indície o ich existencii, ktoré by umožňovali začať šetrenie, bola pokuta uložená z dôvodu zamlčania uvedeného zahraničného majetku a príjmov vypočítaná pomerne k výške dodatočne vymáhanej dane a za toto dlhšie obdobie.**

Podpisy