РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

11 юни 2009 година *

По съединени дела C-155/08 и C-157/08

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с актове от 21 март 2008 г., постъпили в Съда на 16 април 2008 г., в рамките на производства по дела

X (C-155/08),

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

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

* Език на производството: нидерландски.

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts (докладчик), председател на състав, г-н T. von Danwitz, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis и г-н J. Malenovský, съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 март 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за X, от адв. J. J. Feenstra и адв. L. C. A. Wijsman, advocaten,

— за г-жа Passenheim-van Schoot, от адв. J. Hamer, advocaat, и г-н J. A. R. van Eijsden и г-н E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-н M. de Grave, в качеството на представители,

— за белгийското правителство, от г-н J.-C. Halleux, в качеството на представител,

— за италианското правителство, от г-жа I. Bruni, в качеството на представител, подпомагана от г-н S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на членове 49 ЕО и 56 ЕО.

2 Запитванията са отправени в рамките на два спора на физически лица, пребиваващи в Нидерландия, а именно X (дело C-155/08) и г-жа Passenheim-van Schoot (дело C-157/08), със Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) по повод на издадени от нидерландската данъчна администрация актове за изменение на данъчно задължение в резултат на откриването на доходи, притежавани в друга държава членка, както и на получените от тях приходи, които са били укрити.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 1, параграф 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта на компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Акта относно условията за присъединяване на Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в учредителните договори на Европейския съюз (ОВ C 241, 1994 г., стр. 21 и ОВ L 1, 1995 г., стр. 1, наричана по-нататък „Директива 77/799“), гласи:

„В съответствие с разпоредбите на настоящата директива, компетентните органи на държавите членки извършват обмен на всякаква информация, която би им дала възможност за правилно определяне на данъците върху доходите и имуществото. […]“.

4 Член 2, параграф 1 от Директива 77/799 предвижда:

„Компетентният орган на държава членка може да поиска от компетентния орган на друга държава членка да предостави информацията, посочена в член 1, параграф 1, свързана с определен случай. Компетентният орган на запитаната държава може да не отговори на запитването, ако компетентният орган на държавата, отправила запитването, не е изчерпал своите обичайни източници на информация, които е могъл да използва, съгласно обстоятелствата, за да получи поисканата информация, без да изложи на опасност постигането на търсения резултат.“

5 Член 3 от Директива 77/799 гласи:

„За категории случаи, определени в съответствие с предвидената в член 9 процедура за консултации, компетентните органи на държавите членки осъществяват редовен обмен на информацията, посочена в член 1, параграф 1 без предварително запитване.“

6 Член 8, параграф 1 от Директива 77/799 в редакцията ѝ, приложима към фактите по главното производство по дело C-155/08, предвижда:

„С настоящата директива не се създава задължение за провеждане на разследвания или за предоставяне на информация, ако по силата на законодателството или административната си практика държавата членка, която трябва да даде информацията, не може да проведе тези разследвания или да събере или използва тази информация за свои вътрешни цели.“

7 Директива 2003/48/ЕО от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64) има за предмет по смисъла на член 1, параграф 1 да се даде възможност доходът от спестявания под формата на лихвени плащания, извършени в една държава членка към бенефициери, които са местни физически лица за данъчни цели в друга държава членка, да се превърне в предмет на ефективно данъчно облагане в съответствие със законодателството на последната държава членка.

8 В глава II от Директива 2003/48, озаглавена „Обмен на информация“, се предвижда докладване на информация от агента по плащанията на компетентния орган на държавата членка, в която се е установил бенефициерът (член 8), както и автоматичен обмен на информация относно посочените лихви между него и компетентния орган на държавата членка по местожителство на бенефициера (член 9).

9 Съгласно посочения член 9:

„1. Компетентният орган на държавата членка на агента по плащанията съобщава информацията съгласно член 8 на компетентния орган на държавата членка по местожителство на бенефициера.

2. Съобщаването на информацията е автоматично и се извършва най-малко един път годишно, в срок шест месеца след края на данъчната година в държавата членка на агента по плащанията, за всички лихвени плащания през годината.

3. Разпоредбите на Директива [77/799] се прилагат към обмена на информация съгласно настоящата директива, в случай че разпоредбите на настоящата директива не се дерогират. Член 8 от Директива [77/799] не се прилага към информацията, която следва да се предостави съгласно настоящата глава."

10 Член 10, параграф 1 от Директива 2003/48, който се намира в глава III от нея, озаглавена „Преходни разпоредби", предвижда, че по време на преходен период Кралство Белгия, Великото херцогство Люксембург и Република Австрия не са длъжни да прилагат разпоредбите на глава II от тази директива.

Нидерландска правна уредба

11 Член 16 от Данъчния кодекс (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, наричан по-нататък „AWR“) гласи:

„1. Когато даден факт води до презумпцията, че не е било извършено данъчно облагане или че то е било извършено върху по-малка сума […] инспекторът може да събере неплатения данък […].

[…]

3. Правото да се състави акт за изменение на данъчно задължение изтича след период от пет години, считано от датата на възникване на данъчното задължение. […]

4. Когато притежаван или възникнал в чужбина доход, който подлежи на облагане, е обложен в недостатъчна степен, правото да се измени данъчното задължение се погасява, по изключение от параграф 3, изречение първо, след период от дванадесет години, считано от датата на възникване на данъчното задължение.“

12 Член 67д, параграфи 1 и 2 от AWR предвижда:

„1. Ако за данък, който се събира въз основа на предварително съставен списък, в известието за облагане е определена твърде ниска сума или че по друг начин е събран по-нисък данък, като това се дължи на умисъл или тежко нарушение на данъкоплатеца, този факт представлява деликт, заради който инспекторът,

едновременно със съставянето на акта за изменение на данъчно задължение, може да наложи на данъкоплатеца глоба до 100 % от основния размер на глобата, както той е определен в параграф 2.

2. Размерът на глобата включва […] сумата от известието за изменение на данъчно задължение […].“

13 Постановлението на държавния секретар по финансите № CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 относно правната уредба във връзка с международната взаимопомощ в областта на събирането на данъците (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) от 24 май 2002 г. (наричано по-нататък „постановлението на Staatssecretaris van Financiën“) съдържа насоки за прилагането на Директива 77/799.

14 Съгласно точка 4.1 от това постановление, озаглавена „Условия за отправяне на запитване към чужбина“:

„Запитването за информация може да се отнася до органи или физически лица и може да бъде отправено, ако информацията позволява да се установи точно размерът на данъчното задължение (член 1 от Директива [77/799]) или ако информацията е необходима за прилагане на разпоредбите от съответните двустранни данъчни спогодби и/или за прилагането на нидерландското данъчно законодателство (вж. различните членове относно запитванията за информация от двустранните данъчни спогодби). Запитването трябва да се отнася до конкретни случаи. Не може да става въпрос за „лов наслука“. Преди да може да се отправи запитване за информация към чужбина, трябва да се изчерпят обичайните собствени средства за получаване на данни (принцип на изчерпване).“

15 Точка 5.2 от постановлението на Staatssecretaris van Financiën е озаглавена „Автоматичен обмен на информация“. Точка 5.2.1, озаглавена „Правно основание“, гласи:

„Автоматичният обмен на информация е изрично посочен в член 3 от Директива [77/799] и в член 6 от Спогодбата относно взаимната административна помощ в областта на данъчното облагане [съставена в Страсбург на 25 януари 1988 г.]. От коментара към конвенцията образец на [Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)] от 1977 г. следва, че разпоредбите във връзка с обмена на информация се отнасят по-специално до автоматичния обмен на такава информация.

Автоматичният обмен на информация се осъществява посредством споразумения между страните по конвенцията. Споразуменията се отнасят до категории от информация, която ще бъде обменяна, както и до условията и начина, при които ще протече обменът.

Тези споразумения ще бъдат предмет на спогодби (или на меморандуми за споразумения). В Нидерландия спогодбите ще се обнародват в Staatscourant […]

Нидерландия е сключила определен брой специфични конвенции относно автоматичния обмен на информация. […]“

16 На 16 октомври 1997 г. Кралство Нидерландия и Федерална република Германия сключват спогодба за автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане (№ AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, № 235). Спогодбата не предвижда автоматичен или спонтанен обмен на информация относно лихвите или спестяванията по доходите. Кралство Нидерландия не е сключило никаква конвенция относно обмена на информация в областта на данъчното облагане с Великото херцогство Люксембург.

Спорове по главното производство и преюдициални въпроси

Дело C-155/08

17 С писмо от 27 октомври 2000 г. специалният данъчен инспекторат на Кралство Белгия предоставя спонтанно сведения на нидерландската данъчна администрация относно финансови сметки, открити в Kredietbank Luxembourg (наричана по-нататък „KB-Lux“) — банка, установена в Люксембург — на името на лица, пребиваващи в Нидерландия.

18 Тъй като разглеждането на сведенията води до презумпцията, че лицето X е притежател на такава сметка, Inspecteur van de Belastingdienst (инспектор от нидерландската данъчна администрация, наричан по-нататък „инспекторът“) иска от това лице уточнения в тази връзка. В резултат на обмен на кореспонденция между инспектора и съветника на X последният декларира в писмо от 8 май 2002 г., че е титуляр на банкова сметка в KB-Lux от 1993 г. С писмо от 23 август 2002 г. той дава по-точна информация, по-специално относно състоянието на тази сметка през съответния период.

19 На 12 ноември 2002 г. X е уведомен за акт за изменение на данъчно задължение във връзка с данъка върху имуществото за 1998 г., съдържащ корекции относно, от една страна, данъка върху доходите и осигурителните вноски за финансовите години 1993—2000 и, от друга страна, относно данъка върху имуществото за финансовите години 1994—2001. Наложена му е и глоба в размер на 50 % от размера, който е предмет на акта за изменение на данъчното задължение.

20 Тъй като жалбата срещу акта е отхвърлена, X подава жалба пред Gerechtshof te Amsterdam (апелативен съд на Амстердам), твърдейки, че предвиденият в член 16, параграф 4 от AWR срок от дванадесет години за изменение на данъчно задължение относно притежаван в чужбина доход, който подлежи на облагане, противоречи на общностното право.

21 С решение от 18 януари 2006 г. тази юрисдикция обявява жалбата за неоснователна, но тъй като е установила превишаване на разумния срок, отменя решението на инспектора и намалява размера на сумата от акта за изменение на данъчното задължение.

22 X подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), който решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли при укриване от данъчните власти на държава членка на чуждестранни активи с произход от спестявания или на получавани от тях доходи членове 49 ЕО и 56 ЕО да се тълкуват в смисъл, че допускат тази държава членка да прилага правна уредба, която с оглед компенсиране липсата на ефективни способи за контрол върху тези активи предвижда срок за изменение на данъчно задължение от дванадесет години, докато за активите с произход от спестявания или получаваните от тях доходи на националната територия, където ефективни способи за контрол съществуват, срокът за изменение на данъчното задължение е пет години?

2) Оказва ли влияние върху отговора на първия въпрос обстоятелството, че активите се съхраняват в държава членка, където намира приложение банковата тайна?

3) Ако отговорът на първия въпрос е положителен, допускат ли членове 49 ЕО и 56 ЕО също така изчисляването на глобата, налагана за укриване на доходите или имуществото, във връзка с които е изменено данъчното задължение, да става пропорционално на размера на изменението за този по-дълъг период?“

Дело C-157/08

23 След смъртта на съпруга си г-жа Passenheim-van Schoot по своя инициатива съобщава на 10 януари 2003 г. на нидерландската данъчна администрация цялата информация относно принадлежали на нея и на покойния ѝ съпруг активи в банка, установена в Германия. До момента тези активи никога не са били споменавани в данъчните им декларации във връзка с данъка върху доходите, с вноските за социално осигуряване, както и с данъка върху имуществото.

24 По искане на г-жа Passenheim-van Schoot инспекторът ѝ предоставя ползването на т.нар. режим „за покаялите се“, без да ѝ налага никаква глоба. На 13 май 2005 г. той обаче я уведомява за актове за изменение на данъчно задължение във връзка с, от една страна, данъка върху доходите и осигурителните вноски за финансовите години 1993—1996, и от друга страна, във връзка с данъка върху имуществото за финансовите години 1994—1997, както и свързани решения относно лихвите.

25 Г-жа Passenheim-van Schoot подава жалба срещу тези актове пред Rechtbank te Arnhem (съд на Arnhem), твърдейки по-специално, че предвиденият в член 16, параграф 4 от AWR срок от дванадесет години за изменение на данъчно задължение относно притежаван в чужбина доход, който подлежи на облагане, противоречи на общностното право.

26 В резултат на отхвърлянето на посочената жалба г-жа Passenheim-van Schoot подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden, който решава да спре производството и да постави на Съда абсолютно идентичен на първия въпрос по дело C-155/08 преюдициален въпрос:

27 С Определение на председателя на Съда от 26 май 2008 г. дела C-155/08 и C-157/08 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос от дело C-155/08 и по първия въпрос от дело C-157/08

28 С първия и втория въпрос, поставени по дело C-155/08, и с въпроса, поставен по дело C-157/08, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, според което при укриване от данъчните власти на активи с произход от спестявания и/или на получени от такива активи доходи срокът за изменение на данъчното задължение е петгодишен, когато посочените активи се притежават в същата държава членка, но е удължен на дванадесет години, когато активите се притежават в друга държава членка. Тя иска да се установи евентуалното отражение в това отношение на обстоятелството, че тази друга държава членка предвижда банковата тайна.

По съществуването на ограничение на свободите на движение

29 Според жалбоподателите в главното производство, както и според Комисията на Европейските общности, правна уредба като тази, която е предмет на спора в главното производство, ограничава както свободното движение на капитали, така и свободното предоставяне на услуги. Всъщност тя правела по-малко привлекателно за пребиваващ в Нидерландия данъкоплатец прехвърлянето на активите с произход от спестявания в друга държава членка и влагането им там. По-малко привлекателно било също за лице, установено извън Нидерландия, да съхранява активите на местни лица на тази държава членка и да предоставя услуги на такива местни лица.

30 За разлика от това, нидерландското и белгийското правителство смятат, че тази правна уредба не представлява ограничение нито за свободното предоставяне на услуги, нито за свободното движение на капитали. Всъщност член 16, параграф 4 от AWR се прилагал независимо от гражданството и от мястото на установяване или на пребиваване на данъкоплатеца. Що се отнася до данъкоплатец, който декларира пред данъчните власти активите си с произход от спестявания и получаваните от тях доходи, тази разпоредба не създавала пречка пред съхраняването на тези активи в друга държава членка. Дори в случая, в който

такива активи са укрити от данъчните власти, прилагането на удължен срок за изменение на данъчно задължение не можело да има никакъв възпиращ ефект, що се отнася до тяхното съхраняване в друга държава членка, като се има предвид, че в този случай въпросните власти не разполагали с никаква действителна възможност да получат информация относно тези активи.

31 Нидерландското правителство добавя, че прилагането на удължен срок за изменение на данъчно задължение не представлява никаква дискриминация по отношение на правната сигурност, що се отнася до притежаваните в чужбина активи спрямо притежаваните в Нидерландия, доколкото и в единия, и в другия случай правната сигурност би могла и би трябвало да се постигне преди всичко чрез деклариране на въпросните активи и на доходите от тях. От своя страна белгийското правителство поддържа, че член 16, параграф 4 от AWR не може да се счита за дискриминационен, в смисъл че данъкоплатците, които притежават активи в установени в Нидерландия банки, са обект на автоматично деклариране на банковите им данни пред данъчните власти на тази държава членка, което прави невъзможно всяко укриване на посочените активи, докато данъкоплатците, които са вложили спестяванията си в други държави членки, са обект само на обмен на информация с ограничен характер.

32 Във връзка с това следва да се припомни, че член 49 ЕО не допуска прилагане на каквато и да е национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държави членки се затруднява в по-голяма степен отколкото предоставянето на услуги само в рамките на определена държава членка (вж. по-конкретно Решение на Съда от 28 април 1998 г. по дело Safir, C-118/96, Recueil, стр. I-1897, точка 23, Решение на Съда от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 23, както и Решение на Съда от 11 септември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-318/05, Сборник, стр. I-6957, точка 81).

33 Освен това ограничения върху движението на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО представляват по-специално наложени от държава членка мерки, които са от естество да разубедят местните лица да сключват заеми или да инвестират в други държави членки (вж. по-специално Решение на Съда от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия, C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 18).

34 В конкретния случай от член 16, параграфи 3 и 4 от AWR следва, че когато данъчно облагане не е било извършено или е било извършено само за твърде малък размер, нидерландските данъчни власти могат да изменят данъка в срок от пет години в случай на активи и доходи от Нидерландия и в срок от дванадесет години в случай на чуждестранни доходи или приходи.

35 Макар, като подчинява правомощието на данъчните власти за облагане на максимален срок за изменение, нидерландското законодателство да е искало да предостави на пребиваващите в Нидерландия данъкоплатци правна сигурност във връзка с данъчните им задължения, то по отношение на активите и доходите от друга държава членка тази сигурност се постига едва след дванадесет години вместо след пет години.

36 Тази разлика в третирането в зависимост от положението на активите с произход от спестявания не изчезва поради факта, подчертан от нидерландското и белгийското правителство, че данъкоплатецът винаги може да декларира пред данъчните власти активите, които притежава в чужбина, както и получаваните от тях доходи.

37 Всъщност достатъчно е да се посочи, както признава нидерландското правителство в хода на съдебното заседание, че по отношение на национални активи или доходи срокът за изменение на данъчно задължение не е удължен в случай на укриване от данъчните власти. Подобно е положението и когато пред тях не са декларирани национални активи или доходи, които не се съхраняват в банкова сметка или не произхождат от такава сметка и следователно не са обект на задължението за уведомяване на данъчните власти. От това следва, че когато даден данъкоплатец не декларира пред данъчните власти такива национални активи или доходи, след пет години той вече придобива сигурността, че те няма да бъдат обект на данъчно облагане, докато в случай на недекларирane на активи или доходи с произход от друга държава членка тази сигурност съществува едва след дванадесет години.

38 Освен това, когато изменението на данъка е придружено от глоба, тя се изчислява в зависимост от сумата на изменението и следователно в зависимост от периода, за който изменението се отнася, което означава, че в случай на прилагане на предвидения в член 16, параграф 4 от AWR удължен срок за изменение на данъчно задължение данъкоплатецът рискува да му бъде наложена глоба, изчислена въз основа на изменение на данъчното задължение, отнасящо се за

период, по-дълъг от периода, който може да се вземе предвид при ситуация, когато подлежащото на данъчно облагане имущество, представляващо обект на изменението на данъчното задължение, е притежавано или е възникнало в Нидерландия.

39 Поради тези причини прилагането спрямо данъкоплатците в Нидерландия на удължен срок за изменение на данъчното задължение по отношение на притежаваните извън тази държава членка активи и получаваните от тях доходи е от естество да направи по-малко привлекателно за тези данъкоплатци превеждането на активи в друга държава членка, за да се възползват от предлаганите там финансови услуги, отколкото притежаването на посочените активи и получаването на финансовите услуги в Нидерландия.

40 От това следва, че правна уредба като тази, която е предмет на спора в главното производство, представлява ограничение едновременно на свободното предоставяне на услуги и на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено съответно от членове 49 ЕО и 56 ЕО.

По обосновката на ограничението на свободите на движение

41 Според нидерландското, белгийското и италианското правителство член 16, параграф 4 от AWR е обоснован с необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол, както и — според нидерландското правителство — с борбата срещу данъчните измами.

42 Посочените правителства изтъкват на първо място, че прилагането на удължен срок за изменение на данъчно задължение по отношение на активите, притежавани от местни лица на дадена държава членка извън нея и до приходите от тях, се обяснява с липсата на действителна възможност за данъчните власти на тази държава членка да получават информация за активите и доходите от тях в друга държава членка. Във връзка с това те подчертават, че в съображение 5 от Директива 2003/48 общностният законодател признава, че „[п]ри отсъствието на координация на националните данъчни системи за данъчно облагане на доходите от спестявания под формата на лихвени плащания, по-специално що се отнася до

третирането на лихвите, получени от чуждестранни лица, местни лица на държавите членки понастоящем могат често да избегнат в своята държава членка по местожителство каквато и да е форма на данъчно облагане върху лихвите, които получават в друга държава членка“.

43 В такъв контекст удълженият срок за изменение на данъчно задължение позволявал при откриването на притежавани в други държави членки активи да се постави на равна нога облагането на тези активи, както и на доходите от тях, и облагането на национални активи и доходи. Така при делата в главното производство, при липсата на удължен срок за изменение на данъчно задължение, съответните активи и доходи не биха могли да бъдат обект на облагане за определен брой години. Прилагането на удължен срок за изменение на данъчно задължение компенсирало също промеждутъка от време, необходимо за получаване на сведения посредством взаимопомощта между държавите членки.

44 На второ място, удълженият срок за изменение на данъчно задължение трябвало да се смята за необходим в рамките на борбата срещу данъчните измами. Във връзка с това нидерландското правителство поддържа, че член 16, параграф 4 от AWR се прилага само ако чуждестранните доходи са укрити от данъчните власти и ако последните нямат никаква конкретна отправна точка за започване на разследване, а именно единствено в случаите на данъчна измама или избягване на данъци.

45 Във връзка с това Съдът вече е приел, че представляват императивни съображения от обществен интерес, които могат да обосноват правна уредба, ограничаваща гарантираните с Договора за ЕО свободи на движение, необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол (вж. по-специално Решение на Съда от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 55), както и борбата срещу данъчните измами (вж. по-специално Решение на Съда от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA, C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 81).

46 Що се отнася до движението на капитали, член 58, параграф 1, буква б) ЕО предвижда освен това, че член 56 ЕО не накърнява правото на държавите членки да вземат всички необходими мерки за предотвратяване на нарушенията на националните законови и подзаконови норми, в частност в данъчната област.

47 За да може обаче да бъде обоснована, една ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалността, в смисъл че трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 28).

48 Във връзка с това жалбоподателите в главното производство отбелязват, на първо място, че национална правна уредба като тази, която е предмет на спора по главното производство, не е в състояние да осъществи посочените цели, тъй като удължаването на срока за изменение на данъчното задължение не увеличава само по себе си контролните правомощия на данъчните власти на дадена държава членка спрямо притежавано в друга държава членка и подлежащо на данъчно облагане имущество. Такъв бил по-специално случаят, когато в тази друга държава членка намира приложение банковата тайна.

49 В това отношение следва да се посочи, че макар удължаването на срока за изменение на данъчно задължение да не засилва само по себе си разследващите правомощия, с които разполагат данъчните власти на дадена държава членка, то все пак им позволява, в случай на откриване на притежавано в друга държава членка и подлежащо на данъчно облагане имущество, да започнат разследване и когато се окаже, че това имущество не е било обложено с данък или е било, но в недостатъчна степен, да съставят акт за изменение на данъчно задължение.

50 Както се доказва от фактите по главното производство в дело C-155/08, подобно е положението, когато данъчните власти на държава членка са информирани за съществуването на подлежащо на данъчно облагане имущество, притежавано в друга държава членка, където намира приложение банковата тайна.

51 Освен това прилагането в държава членка на удължен срок за изменение на данъчно задължение в случай на притежавано или възникнало в друга държава членка подлежащо на данъчно облагане имущество може да разубеди данъко-

платците, които притежават такива активи, да укриват от данъчните власти тези активи или доходите от тях, за да не бъдат изложени по-нататък на изменение на данъчното задължение, както и евентуално на глоба — и двете определени въз основа на период, който може да достигне до дванадесет години.

52 Следователно трябва да се приеме, че правна уредба като тази на член 16, параграф 4 от AWR допринася за осигуряване на ефективността на данъчния контрол и на борбата срещу данъчните измами.

53 Все пак следва да се прецени също дали, както поддържат на второ място жалбоподателите в главното производство, една такава правна уредба не надхвърля необходимото за постигането на тези цели.

54 Според жалбоподателите в главното производство всъщност член 16, параграф 4 от AWR не държи сметка за възможността, с която разполагат държавите членки по силата на членове 1—3 от Директива 77/799 да получат от друга държава членка всички необходими сведения, за да установят точния размер на данъка. В тази връзка те подчертават предвидената в споменатия член 3 възможност за автоматичен обмен на информация. Фактът, че дадена държава членка не прибягва до тези възможности за обмен на информация, зависел от собствената ѝ воля и по никакъв начин не можел да се противопостави на данъкоплатеца.

55 Освен това националната разпоредба, предмет на спора в главното производство, била несъразмерна, доколкото не правела разлика в зависимост от това дали Кралство Нидерландия е сключило споразумение за обмен на сведения с държавата, от която произхожда подлежащото на облагане имущество, или дали в тази друга държава намира приложение банковата тайна, нито дори дали става въпрос за друга държава членка или за трета държава. По този въпрос жалбоподателите в главното производство уточняват, че прилагането на споразумение за обмен на сведения обикновено не изисква допълнителен срок от седем години като предвидения в член 16, параграф 4 от AWR. Те поддържат, че този срок е бил определен по-скоро произволно, въз основа на срока, в който трябва да започнат наказателни преследвания, когато е налице престъплението измама, въпреки че според нидерландското право този срок за преследване е един и същ при национални и международни положения.

56 В противовес на това според правителствата на държавите членки, които са депозирали становища, прилагането от държава членка на удължен срок за изменение на данъчното задължение в случай на произхождащо от друга държава членка и подлежащо на облагане имущество е необходимо, за да се преодолее липсата на действителна възможност за данъчните власти на първата държава членка да получават информация за притежаваните във втората държава активи.

57 Що се отнася до евентуалното прибягване до взаимопомощта между държавите членки, тези правителства посочват, че запитване за получаване на сведения се формулира от държава членка на основание член 2 от Директива 77/799 само за конкретен случай, когато тази държава вече разполага с достатъчно отправни точки. Освен това, когато в другата държава членка намира приложение банковата тайна, член 8 от тази директива възпрепятствал съобщаването на защитената по този начин информация. Най-накрая, в областта на доходите от спестявания не съществувала никаква двустранна спогодба, която да позволява автоматичното съобщаване на информация като предвиденото в член 3 от посочената директива.

58 Във връзка с това следва да се отбележи, че според член 16, параграф 4 от AWR срокът за изменение на данъчно задължение е удължен от пет на дванадесет години, независимо от това дали в даден конкретен случай на приложение Кралство Нидерландия разполага със средства да получи необходимите сведения от страна на държавата членка, където се притежава подлежащото на облагане имущество, било посредством предвидената в Директива 77/799 взаимопомощ, било посредством обмен на информация, извършен по силата на двустранна спогодба, сключена с последната държава членка. Освен това удълженият срок за изменение на данъчното задължение се прилага и в случай, когато поради прилагането на банковата тайна в тази друга държава членка запитването за съобщаване на банкови данни не би могло да се увенчае с успех.

59 От това следва, че в рамките на правната уредба, предмет на спора в главното производство, допълнителният срок, предоставен на данъчните власти на съответната държава членка, за да пристъпят към изменение на данъчното задължение относно притежавано или възникнало в друга държава членка и подлежащо на данъчно облагане имущество, не съответства задължително на срока, от който въпросните власти се нуждаят, за да проверят някои данни при тази друга държава членка, прибягвайки до предвидената в Директива 77/799 взаимопомощ или до създадената с двустранна спогодба система за обмен на сведения.

60 Въпреки това обаче от горното като цяло не следва, че удължаването на периода от време, през който тези власти могат да издадат акт за изменение на данъчно задължение в случая на активи или доходи с произход от друга държава членка, е несъразмерно в сравнение с целта да се гарантира спазването на националните данъчни разпоредби.

61 В това отношение следва да се подчертае, че — без да се засягат евентуално приложимите общностни разпоредби за хармонизиране — не може да се наложи на държава членка да пригоди правната си уредба в областта на данъчния контрол в зависимост от специфичното положение във всяка друга държава членка или трета държава.

62 За да се прецени дали правна уредба като тази, предмет на спора в главното производство, не надхвърля необходимото, за да гарантира ефективността на данъчния контрол и борбата срещу данъчните измами, следва да се разграничат два случая.

63 Първият случай съответства на положение, при което имущество, подлежащо на данъчно облагане в една държава членка, но намиращо се в друга държава членка, е било укрито от данъчните власти на първата държава членка, като те не разполагат с никаква улика относно съществуването на въпросните доходи, която да им позволи да започнат разследване. В тази хипотеза първата държава членка се намира в невъзможност да се обърне към компетентните органи на другата държава членка, за да може последните да ѝ съобщят сведенията, необходими за коректното установяване на размера на данъка.

64 Тъй като член 2 от Директива 77/799 позволява на властите на една държава членка да установят връзка с компетентните власти на друга държава членка само за конкретен случай, то данъчните власти на първата държава членка, които не разполагат с никаква улика относно съществуването на подлежащо на облагане имущество, намиращо се в другата държава членка, могат да проведат разследване, само ако преди това им е изпратена информация за съществуването на доходите било от другата държава членка, по-специално чрез система за автоматичен обмен на сведения като установената в член 9 от Директива 2003/48, било от самия данъкоплатец или от трети лица.

65 Противно на твърдяното от г-жа Passenheim-van Schoot, фактът, че за да получи банкови данни относно данъкоплатците си дадена държава членка не прибягва до предвидената в член 3 от Директива 77/799 възможност за автоматичен обмен на информация, не е достатъчен сам по себе си, за да лиши тази държава членка от правото да приложи спрямо въпросните данъкоплатци различен срок за изменение на данъчно задължение в зависимост от това дали активите им с произход от спестявания се държат в същата държава членка или в друга държава членка. Всъщност, като оставя на държавите членки грижата да създадат механизъм за редовен и автоматичен обмен на информация за категориите от случаи, които трябва да определят в рамките на посочената в член 9 от същата директива процедура за консултация, посоченият член 3 единствено предвижда възможността за държава членка да влезе в контакт с други държави членки, за да създаде такъв механизъм, чието реализиране тогава зависи от решението на тези други държави членки.

66 Когато подлежащото на облагане имущество, намиращо се в една държава членка, е било укрито от данъчните власти на друга държава членка и последните не разполагат с никаква улика относно неговото съществуване, която да им позволи да започнат разследване, въпросът дали прилагането от последната държава членка на удължен срок за изменение на данъчно задължение представлява средство, съразмерно спрямо целта да се гарантира спазването на данъчните разпоредби, по никакъв начин не зависи от въпроса дали този срок съответства на промеждутъка от време, необходим, за да се получат сведения от държавата членка, в която се намира това подлежащо на облагане имущество.

67 След като в подобен случай, когато липсва доказателство, което да позволи започването на разследване, прибягването до механизъм за обмен на информация е изключено, предоставянето на данъчните власти на държава членка на по-дълъг срок, в който да установят данъка, когато става въпрос за подлежащо на данъчно облагане имущество, намиращо се в друга държава членка, трябва да се счита не като целящо да предостави на споменатите власти необходимото време, за да получат от тази друга държава членка сведения за намиращото се в нея и подлежащо на данъчно облагане имущество, а само като целящо да предвиди по-дълъг период, през който евентуално откриване на това подлежащо на данъчно облагане имущество все още би могло да доведе до изменение на данъчно задължение, доколкото започнатото в резултат на такова откриване разследване може да доведе до изменение на данъчното задължение преди изтичането на този период.

68 Освен това, щом прилагането от държава членка на удължен срок за изменение на данъчно задължение в случая на намиращо се в друга държава членка подлежащо на облагане имущество, относно което данъчните власти на първата държава членка не разполагат с никаква улика, не зависи от възможността на тези власти да получат сведения от другата държава членка, не е релевантно и това дали в последната намира приложение банковата тайна.

69 Колкото до довода, според който предвиденият в член 16, параграф 4 от AWR срок за изменение на данъчно задължение бил определен произволно на дванадесет години, необходимо е да се приеме за установено, че доколкото един такъв срок се удължава в случай на укриване от данъчните власти на подлежащо на облагане имущество, не изглежда несъразмерен изборът на държава членка да ограничи този срок във времето и да определи това ограничаване в зависимост от срока, приложим за преследванията в областта на престъплението данъчна измама.

70 При тези обстоятелства фактът, че укритото от данъчните власти подлежащо на данъчно облагане имущество е подчинено на удължен срок от дванадесет години за изменение на данъчно задължение, не надхвърля необходимото за гарантиране ефективността на данъчния контрол и борбата срещу данъчните измами.

71 Накрая, на държава членка, която прилага удължен срок за изменение на данъчно задължение в случая на намиращо се в друга държава членка подлежащо на облагане имущество, за което данъчните власти на първата държава членка не са знаели, не може да се противопостави това, че в случай на откриване на подлежащо на облагане имущество, което също е било укрито от тези власти, но се намира в същата държава членка, периодът от пет години, през който посочените власти могат да пристъпят към изменение на данъчното задължение, не може да бъде удължен.

72 Всъщност макар и даден данъкоплатец да има идентично задължение за деклариране пред данъчните власти както по отношение на националните си активи и доходи, така и по отношение на ненационалните си активи и доходи, не по-малко вярно е, че що се отнася до активи и доходи, които не са обект на система за автоматичен обмен на информация, рискът за данъкоплатец активи и доходи, които са укрити от данъчните власти на неговата държава членка по

пребиваване, да бъдат разкрити, е по-малък в случая на активи и доходи с произход от друга държава членка, отколкото в случай на национални активи и доходи.

73 Следователно, доколкото държава членка предвижда по-дълъг срок за изменение на данъчно задължение в случая на подлежащо на данъчно облагане имущество, за което данъчните власти не са знаели, тя не би могла да бъде упрекната, че ограничава приложното поле на този срок до подлежащото на данъчно облагане имущество, което не се намира на нейна територия.

74 Вторият случай съответства на положение, при което данъчните власти на държава членка разполагат с улики за намиращо се в друга държава членка подлежащо на данъчно облагане имущество, които позволяват да се започне разследване. В тази хипотеза не би могло да бъде обосновано прилагането в първата държава членка на удължен срок за изменение на данъчно задължение, който няма за цел по-специално да позволи на данъчните власти на тази държава членка да прибягнат полезно до механизмите за взаимопомощ между държавите членки и който започва да тече, щом съответното подлежащо на данъчно облагане имущество се намира в друга държава членка.

75 Всъщност, както поддържат жалбоподателите в главното производство, когато данъчните власти на държава членка разполагат с улики, които биха им позволили да се обърнат към компетентните власти на други държави членки посредством взаимопомощта, предвидена било в Директива 77/799, било в двустранни спогодби за взаимопомощ, за да могат последните власти да им съобщят сведенията, необходими за установяване на точния размер на данъка, самият факт, че съответното подлежащо на данъчно облагане имущество се намира в друга държава членка, не обосновава общото прилагане на допълнителен срок за изменение на данъчно задължение, което по никакъв начин не зависи от промеждутъка от време, необходим за полезно прибягване до тези механизми на взаимопомощ.

76 От всичко изложено по-горе следва, че когато активи с произход от спестявания и получени от тези активи доходи са укрити от данъчните власти на държава членка и когато последните не разполагат с никаква улика за съществуването им, позволяваща започването на разследване, членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат прилагането от тази държава членка на срок за

изменение на данъчното задължение, който е по-дълъг, когато тези активи се държат в друга държава членка, отколкото когато те се държат в първата държава членка. Обстоятелството, че в тази друга държава членка намира приложение банковата тайна, не е релевантно в това отношение.

По третия въпрос по дело C-155/08

77 С третия си въпрос по дело C-155/08 запитващата юрисдикция иска да се установи дали в случай, че членове 49 ЕО и 56 ЕО допускат държава членка да прилага за притежаваните в друга държава членка активи и за доходите от тях по-дълъг срок за изменение на данъчно задължение от приложимия за активите и доходите в първата държава членка, тези членове трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат също глоба, наложена поради факта на укриване на активите и доходите, които са обект на изменението, да се изчислява пропорционално на изменения размер и следователно в зависимост от по-дълъг период.

78 В своя акт за преюдициално запитване посочената юрисдикция уточнява, че предвид дадената от член 67д от AWR възможност на данъчните власти да наложат на данъкоплатеца, който умишлено или в резултат на сериозна непредпазливост е платил недостатъчен по размер данък, глоба, която може да достигне до 100 % от размера на първоначално несъбрания данък, удължаването на срока за изменение на данъчно задължение в случай на активи или доходи с произход от чужбина се отразява върху размера на глобите, които могат да бъдат наложени.

79 Според жалбоподателя в главното производство по дело C-155/08 дори общностното право да допуска прилагането на правна уредба като тази на член 16, параграф 4 от AWR, член 56 ЕО за сметка на това не допуска прилагането на правило, според което поради факта на удължаване на срока за изменение на данъчно задължение в случая на активи или доходи с произход от чужбина, глобата, която може да се наложи в този случай, е по-висока от тази, която може да се наложи в случая на активи и доходи, които се намират на национална територия.

80 За разлика от това нидерландското, белгийското и италианското правителство смятат, че свободите на движение допускат глоба, която може да се наложи в случай на укриване на ненационални активи или доходи, които са обект на изменение на данъчно задължение, да се изчислява пропорционално на размера на изменение на данъчното задължение и за този по-дълъг период.

81 От своя страна Комисията отбелязва, че доколкото прилагането на въпросния удължен срок за изменение на данъчно задължение не противоречи на членове 49 ЕО и 56 ЕО, същото се отнася и за разликата между наложените по силата на нидерландското данъчно законодателство глоби в зависимост от това дали съответните активи или доходи са намират в тази държава членка или в друга държава членка.

82 Във връзка с това следва най-напред да се посочи, че член 67д, параграф 1 от AWR предвижда, че когато облагането е определено на твърде ниско ниво поради умишленото намерение или сериозната непредпазливост на данъкоплатеца, може да се наложи глоба до 100 % от размера на изменението на данъчното задължение, без да се прави разлика дали активите, които са в основата на това изменение, се държат в Нидерландия или в други държави членки.

83 Противно на поддържаното от жалбоподателя в главното производство по дело C-155/08, разглежданата в главното производство национална правна уредба следователно не е съпоставима с италианската и френската правна уредба, разглеждани съответно в делата, довели до постановяване на Решение на Съда от 25 февруари 1988 г. по дело Drexl (299/86, Recueil, стр. 1213) и на Решение на Съда от 2 август 1993 г. по дело Комисия/Франция (C-276/91, Recueil, стр. I-4413), които са предвиждали в областта на данъка върху добавената стойност режим от санкции, който е бил по-тежък по отношение на данъка, дължим при вноса от друга държава членка, отколкото по отношение на данъка върху транзакциите, извършени във вътрешността на съответните държави членки.

84 В случая на правната уредба, разглеждана в главното производство, всъщност рискът на пребиваващ в Нидерландия данъкоплатец да бъде наложена по-висока глоба във връзка с активите и доходите, които се намират в друга държава членка, отколкото когато става въпрос за национални активи и доходи, е само последица от факта, че е възможно периодът, който може да бъде взет предвид за

определяне на изменението на данъчното задължение и следователно за определяне на основата на глобата, да бъде по-дълъг в случая на ненационални активи и доходи, отколкото при национални активи и доходи, доколкото върху последните не се отразява предвиденият в член 16, параграф 4 от AWR удължен срок за изменение на данъчно задължение

85 Както следва обаче от точки 60—73 от настоящото решение, членове 49 ЕО и 56 ЕО допускат прилагането от държава членка на срок за изменение на данъчно задължение, който е по-дълъг в случая на държани в друга държава членка активи, отколкото в случая на държани в първата държава членка активи, когато става въпрос за активи и доходи, които са били укрити от данъчните ѝ власти и относно които тези власти не са разполагали с никаква улика за съществуването им, позволяваща започването на разследване.

86 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че когато държава членка прилага срок за изменение на данъчно задължение, който е по-дълъг в случая на държани в друга държава членка активи, отколкото в случая на държани в първата държава членка активи, и когато тези чуждестранни активи и получените от тях доходи са били укрити от данъчните власти на първата държава членка, които не са разполагали с никаква улика за съществуването им, позволяваща започването на разследване, членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат глобата, наложена поради укриването на посочените чуждестранни активи и доходи, да се изчислява пропорционално на размера на изменението на данъчното задължение и за този по-дълъг период.

По съдебните разноски

87 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Когато активи с произход от спестявания и получени от тези активи доходи са укрити от данъчните власти на държава членка и когато последните не разполагат с никаква улика за съществуването им, позволяваща започването на разследване, членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат прилагането от тази държава членка на срок за изменение на данъчното задължение, който е по-дълъг, когато тези активи се държат в друга държава членка, отколкото когато те се държат в първата държава членка. Обстоятелството, че в тази друга държава членка намира приложение банковата тайна, не е релевантно в това отношение.**

2) **Когато държава членка прилага срок за изменение на данъчно задължение, който е по-дълъг в случая на държани в друга държава членка активи, отколкото в случая на държани в първата държава членка активи, и когато тези чуждестранни активи и получените от тях доходи са били укрити от данъчните власти на първата държава членка, които не са разполагали с никаква улика за съществуването им, позволяваща започването на разследване, членове 49 ЕО и 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат глобата, наложена поради укриването на посочените чуждестранни активи и доходи, да се изчислява пропорционално на размера на изменението на данъчното задължение и за този по-дълъг период.**

Подписи