

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 11. junija 2009*

V združenih zadevah C-155/08 in C-157/08,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) s sklepoma z dne 21. marca 2008, ki sta prispela na Sodišče 16. aprila 2008, v postopkih

X (C-155/08),

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

proti

Staatssecretaris van Financiën,

* Jezik postopka: nizozemščina.

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, T. von Danwitz, E. Juhász,
G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodna tajnica: R. Șereș, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. marca 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X J. J. Feenstra in L. C. A. Wijsman, odvetnika,
- za E. H. A. Passenheim-van Schoot J. Hamer, odvetnik, in J. A. R. van Eijdsen in E. C. C. M. Kemmeren, belastingadviseurs,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Grave, zastopnika,

- za belgijsko vlado J.-C. Halleux, zastopnik,
- za italijansko vlado I. Bruni, zastopnica, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 49 ES in 56 ES.
- ² Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov med fizičnima osebama, rezidentkama na Nizozemskem, in sicer osebo X (zadeva C-155/08) in E. H. A. Passenheim-van Schoot (zadeva C-157/08), ter Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi odločb o dodatni odmeri davka, ki ju je nizozemska davčna uprava izdala po tem, ko je ugotovila obstoj premoženja v drugi državi članici in dohodkov od tega premoženja, ki so bili prikriti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- ³ Člen 1(1) Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Aktom o pogojih pristopa Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 1994, C 241, str. 21, in UL 1995, L 1, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), določa:

„V skladu z določbami te direktive si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje. [...]“

- ⁴ Člen 2(1) Direktive 77/799 določa:

„Pristojni organ države članice lahko zahteva od pristojnega organa druge države članice, da predloži informacije, navedene v členu 1(1), v posameznem primeru. Pristojnemu organu zaprosene države ni treba ugoditi zahtevi, če se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni izčrpal svojih običajnih virov informacij, ki bi jih lahko izkoristil v skladu z okoliščinami, da bi dobil zahtevane informacije brez tveganja, da bi ogrožal pridobitev iskanega izida.“

5 Člen 3 Direktive 77/799 določa:

„Za vrste primerov, ki se določijo v postopku posvetovanja, določenem v členu 9, si pristojni organi držav članic redno izmenjujejo informacije, navedene v členu 1(1), brez predhodne zahteve.“

6 Člen 8(1) Direktive 77/799 v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari v zadevi C-155/08, določa:

„Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev informacij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.“

7 V skladu s členom 1(1) Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) je njen cilj zagotoviti učinkovito obdavčevanje dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti, plačanih v eni državi članici upravičenim lastnikom, ki so fizične osebe in za davčne namene rezidenti druge države članice, v skladu z zakonodajo slednje države članice.

8 Direktiva 2003/48 v poglavju II z naslovom „Izmenjava podatkov“ določa izmenjavo podatkov med plačilnim zastopnikom teh obresti in pristojnim organom v državi članici, v kateri je ustanovljen, (člen 8) ter avtomatično izmenjavo podatkov med njim in pristojnim organom države članice, katere rezident je upravičeni lastnik navedenih obresti (člen 9).

9 Navedeni člen 9 določa:

„1. Pristojni organ države članice plačilnega zastopnika sporoči podatke iz člena 8 pristojnemu organu države članice, katere rezident je upravičeni lastnik.

2. Sporočanje podatkov je avtomatično in se opravi vsaj enkrat letno v šestih mesecih po koncu davčnega leta države članice plačilnega zastopnika za vsa plačila obresti v tem letu.

3. Za izmenjavo podatkov po tej direktivi se uporabljajo določbe Direktive 77/799/EGS, če določbe te direktive od njih ne odstopajo. Za podatke, ki jih je treba priskrbeti v skladu s tem poglavjem, pa se člen 8 Direktive 77/799/EGS ne uporablja.“

10 Člen 10(1) Direktive 2003/48, ki je v poglavju III, naslovljenem „Prehodne določbe“, določa, da v prehodnem obdobju Kraljevina Belgija, Veliko vojvodstvo Luksemburg in Republika Avstrija niso dolžni uporabljati določb iz poglavja II te direktive.

Nizozemska ureditev

- 11 Člen 16 davčnega zakonika (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, v nadaljevanju: AWR) določa:

„1. Kadar je na podlagi katerega koli dejstva mogoče domnevati, da obdavčitev ni bila opravljena ali je bila opravljena tako, da je bil zaračunan prenizek znesek, [...] lahko inšpektor pobere še neplačani davek [...]

[...]

3. Pravica do izdaje odločbe o dodatni odmeri davka preneha po preteku roka petih letih let od datuma nastanka davčnega dolga. [...]

4. Če je bilo obdavčljivo premoženje, ki je v tujini ali iz nje izvira, premalo obdavčeno, pravica do dodatne odmere davka kljub odstavku 3, prvi stavek, preneha po roku dvanajstih let od datuma nastanka davčnega dolga.“

- 12 Člen 67e(1) in (2) AWR določa:

„1. Če je pri davku, pobranem z odmero, dejstvo, da je bil v odločbi o odmeri davka določen prenizek znesek ali da je bilo na drug način plačanega premalo davka, mogoče pripisati namenu ali veliki malomarnosti davčnega zavezanca, pomeni to dejstvo kaznivo dejanje, za katerega lahko inšpektor davčnemu zavezancu hkrati z izdajo

odločbe o dodatni odmeri davka naloži tudi plačilo globe v znesku do 100 % osnove za odmero te globe, kakor je ta osnova določena v odstavku 2.

2. Osnova za izračun globe je [...] znesek v odločbi o dodatni odmeri davka [...].“

- ¹³ Odlok Staatssecretaris van Financiën št. CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 z dne 24. maja 2002 o ureditvi mednarodne medsebojne pomoči pri pobiranju davkov (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) (v nadaljevanju: odlok Staatssecretaris van Financiën) vsebuje smernice za uporabo Direktive 77/799.

- ¹⁴ Točka 4.1 tega odloka, naslovljena „Pogoji za oblikovanje zahteve v tujini“, določa:

„Zahteva za podatke se lahko nanaša na organizacije ali fizične osebe in je lahko podana, če bi ti podatki omogočili pravilno oceno zneska davčnega dolga (člen 1 Direktive [77/799]) ali če so podatki potrebni za uporabo določb zadevnih dvostranskih davčnih konvencij in/ali za uporabo nizozemske davčne zakonodaje (glej različne člene dvostranskih davčnih konvencij, ki se nanašajo na zahteve za pridobitev podatkov). Zahteva se mora nanašati na posamezne primere. Ne sme biti ‚ribarjenje‘. Preden se zahteva za pridobitev podatkov poda v tujini, je treba izčrpati vsa običajna domača sredstva za pridobitev podatkov (načelo izčrpanja).“

- 15 Točka 5.2 odloka državnega Staatssecretaris van Financiën je naslovljena „Avtomatična izmenjava podatkov“. Točka 5.2.1., naslovljena „Pravna podlaga“, določa:

„Avtomatična izmenjava informacij je izrecno omenjena v členu 3 Direktive [77/799] in v členu 6 Konvencije o medsebojni pomoči v davčnih zadevah, [podpisane v Strasbourgu 25. januarja 1988]. Iz komentarja iz leta 1977 k okvirni konvenciji [Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD)] je razvidno, da določbe, ki se nanašajo na izmenjavo podatkov, med drugim zadevajo tudi avtomatično izmenjavo takih podatkov.

Avtomatična izmenjava podatkov se izvede s sporazumi med strankami konvencije. Ti sporazumi se nanašajo na vrste podatkov, ki se bodo izmenjevali, ter na pogoje, pod katerimi se bo izmenjava izvajala, in na njen način.

Ti sporazumi so predmet dogovorov (ali memorandumov o sporazumih). Na Nizozemskem se ti sporazumi objavijo v Staatscourant. [...]

Nizozemska je sklenila nekaj posebnih konvencij o avtomatični izmenjavi podatkov. [...]"

- 16 Nizozemska in Zvezna republika Nemčija sta 16. oktobra 1997 sklenili sporazum o izmenjavi podatkov v davčnih zadevah (št. AFZ97/3934 M, Stcr. 1997, št. 235). Ta sporazum ne predvideva avtomatične izmenjave podatkov ali izmenjave podatkov o obrestih ali prihrankih na lastno pobudo. Kraljevina Nizozemska z Velikim vojvodstvom Luksemburg ni sklenila nobene konvencije o izmenjavi podatkov v davčnih zadevah.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje*Zadeva C-155/08*

- 17 Posebna davčna inšpekcija Kraljevine Belgije je z dopisom z dne 27. oktobra 2000 nizozemski davčni upravi na lastno pobudo posredovala podatke o finančnih računih, odprtih pri Kredietbank Luxembourg (v nadaljevanju: KB-Lux), banki s sedežem v Luksemburgu, na ime oseb, ki so rezidenti na Nizozemskem.
- 18 Ker je preučitev teh podatkov privedla do domneve, da je oseba X imetnica enega od teh računov, je inšpektor van de Belastingdienst (nizozemski davčni inšpektor; v nadaljevanju: inšpektor) v zvezi s tem od nje zahteval pojasnila. Po izmenjavi dopisov med inšpektorjem in zastopnikom osebe X, je ta v dopisu z dne 8. maja 2002 izjavila, da je od leta 1993 imetnica bančnega računa pri KB-Lux. Z dopisom z dne 23. avgusta 2002 je oseba X posredovala natančnejše podatke, med drugim o stanju tega računa v zadevnem obdobju.
- 19 Osebi X je bila 12. novembra 2002 vročena odločba o dodatni odmeri davka na premoženje za davčno leto 1998, ki je vsebovala popravke po eni strani dohodnine in prispevkov v sistem socialnega zavarovanja za davčna leta od 1993 do 2000 in po drugi strani davka na premoženje za davčna leta od 1994 do 2001. Naložena ji je bila tudi globa v višini 50 % zneskov, navedenih v odločbi o dodatni odmeri davka.
- 20 Ker je bil ugovor, vložen zoper to odločbo, zavrnen, je oseba X pri Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu) vložila tožbo, v kateri je med drugim navedla, da je rok dvanajstih let, ki je v členu 16(4) AWR določen za dodatno odmero davka na obdavčljivo premoženje v tujini, v nasprotju s pravom Skupnosti.

21 Navedeno sodišče je z odločbo z dne 18. januarja 2006 to tožbo razglasilo za neutemeljeno, vendar je, ker je ugotovilo prekoračitev razumnega roka, odločbo inšpektorja razglasilo za nično in znižalo znesek dodatne odmere.

22 Oseba X je zoper to odločbo vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad de Nederlanden (vrhovno sodišče na Nizozemskem), ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člena 49 in 56 ES razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da država članica v primeru, v katerem se davčnim organom te države članice prikrijejo nekateri dohodki od prihrankov v tujini, uporabi zakonska ureditev, ki za to, da izravnava neobstoje učinkovitih možnosti nadzora nad tem premoženjem, za dodatno odmero davka določa rok dvanajstih let, medtem ko je za dohodke od prihrankov, shranjenih na nacionalnem ozemlju, kjer obstajajo učinkovite možnosti nadzora, za dodatno odmero davka določen rok petih let?
2. Ali dejstvo, da je premoženje shranjeno v državi članici, ki je uvedla bančno tajnost, vpliva na odgovor na prvo vprašanje?
3. V primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje, ali člena 49 ES in 56 ES ne nasprotujeta niti temu, da je globa, naložena zaradi prikrivanja dohodkov ali premoženja, ki so predmet dodatne odmere davka, določena v sorazmerju z dodatnim zneskom, izračunanim glede na to daljše obdobje?“

Zadeva C-157/08

- 23 E. H. A. Passenheim-van Schoot je 10. januarja 2003 po smrti svojega moža na svojo pobudo nizozemskim davčnim organom sporočila vse podatke o svojem in moževem premoženju v banki s sedežem v Nemčiji. Do takrat to premoženje ni bilo nikoli navedeno v njunih dohodninskih napovedih niti v napovedih v zvezi s prispevki v sistem socialnega zavarovanja in v zvezi z davkom na premoženje.
- 24 Inšpektor je E. H. A. Passenheim van-Schoot na njen predlog odobril ugodnosti tako imenovanega sistema „kesanje“, tako da ji ni naložil plačila globe. Vendar ji je 13. maja 2005 vročil odločbo o dodatni odmeri davka, ki se je nanašala po eni strani na dohodnino in na prispevke v sistem socialnega zavarovanja za davčna obdobja od 1993 do 1996 ter po drugi strani na davek na premoženje za davčna obdobja od 1994 do 1997 in s tem povezane odločbe o plačilu obresti.
- 25 E. H. A. Passenheim van-Schoot je zoper to odločbo pri Rechtbank te Arnhem (sodišče v Arnhemu) vložila tožbo, v kateri je med drugim navedla, da je rok dvanajstih let za dodatno odmero davka na obdavčljivo premoženje v tujini, določen v členu 16(4) AWR, v nasprotju s pravom Skupnosti.
- 26 Ker je bila navedena tožba zavrnjena, je E. H. A. Passenheim van-Schoot vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden, ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo vprašanje za predhodno odločanje, ki je popolnoma enako kot prvo vprašanje v zadevi C-155/08.
- 27 Zadevi C-155/08 in C-157/08 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 26. maja 2008 združeni zaradi pisnega in ustnega postopka ter izdaje skupne sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje v zadevi C-155/08 in vprašanje v zadevi C-157/08

28 S prvim in drugim vprašanjem v zadevi C-155/08 in z vprašanjem v zadevi C-157/08 predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero je v primerih, ko se prihranki in/ali dohodki od prihrankov prikrijejo davčnim organom, za dodatno odmero davka določen rok petih let, če je navedeno premoženje v tej državi članici, medtem ko se ta rok podaljša na dvanajst let, če je to premoženje v drugi državi članici. Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sprašuje o morebitnem vplivu okoliščine, da zakonodaja te druge države članice določa bančno tajnost.

Obstoj omejitve prostega pretoka

29 Po mnenju tožečih strank v postopku v glavni stvari in Komisije Evropskih skupnosti ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, omejuje tako prosti pretok kapitala kot tudi svobodo opravljanja storitev. Zaradi te ureditve je namreč za davčnega zavezanca, ki je rezident Nizozemske, manj privlačno, da bi prihranke prenesel v drugo državo članico in jih tam tudi hranil. Prav tako naj bi bilo za osebo s sedežem zunaj Nizozemske manj privlačno zbiranje premoženja od oseb, ki so rezidenti Nizozemske, in opravljanje storitev za take rezidente.

30 Nizozemska in belgijska vlada v nasprotju s tem menita, da taka ureditev ne pomeni niti omejitve svobode opravljanja storitev niti omejitve prostega pretoka kapitala. Člen 16(4) AWR se namreč uporablja ne glede na državljanstvo in kraj sedeža ali stalnega prebivališča davčnega zavezanca. Ta določba naj davčnemu zavezancu, ki davčne organe obvesti o svojih prihrankih in dohodkih, ki jih od njih pridobiva, ne bi preprečevala, da bi to premoženje ohranil v drugi državi članici. Tudi če je bilo tako

premoženje davčnim organom prikrito, uporaba podaljšane roka za dodatno odmero davka ne more imeti odvrtačnega učinka glede ohranitve tega premoženja v drugi državi članici, saj naj navedeni davčni organi v takem primeru ne bi imeli nobene dejanske možnosti za pridobitev podatkov o tem premoženju.

31 Nizozemska vlada dodaja, da uporaba podaljšane roka za popravke glede premoženja v tujini v primerjavi s premoženjem na Nizozemskem ni diskriminacija v smislu pravne varnosti, ker naj bi se v obeh primerih pravna varnost lahko in morala doseči predvsem z napovedjo tega premoženja in dohodkov od njega. Belgijska vlada pa trdi, da se člen 16(4) AWR ne more šteti za diskriminatorno, ker se nizozemskim davčnim organom avtomatično pošljejo bančni podatki o davčnih zavezancih, ki imajo premoženje v bankah s sedežem na Nizozemskem, kar onemogoča prikrivanje takega premoženja, medtem ko se podatki o davčnih zavezancih, ki imajo premoženje v drugih državah članicah, lahko izmenjujejo le v omejenem obsegu.

32 V zvezi s tem je treba spomniti, da člen 49 ES nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše od opravljanja storitev znotraj ene same države članice (glej zlasti sodbe z dne 28. aprila 1998 v zadevi *Safir*, C-118/96, Recueil, str. I-1897, točka 23; z dne 4. marca 2004 v zadevi *Komisija proti Franciji*, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 23, in z dne 11. septembra 2007 v zadevi *Komisija proti Nemčiji*, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točka 81).

33 Poleg tega so ukrepi, ki jih sprejme država članica, da bi med drugim svoje rezidente odvrnila od najemanja posojil v drugih državah članicah ali od naložb v druge države članice, omejitve pretoka kapitala v smislu člena 56(1) ES (glej zlasti sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi *Komisija proti Belgiji*, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 18).

- 34 V tem primeru iz člena 16(3) in (4) AWR izhaja, da kadar davki niso bili pobrani ali kadar je bilo pobranega premalo davka, nizozemski davčni organi lahko dodatno odmerijo davek v roku petih let, če so premoženje in dohodki od tega premoženja na Nizozemskem, in v roku dvanajstih let v primeru premoženja ali dohodkov v tujini.
- 35 Čeprav je nizozemska zakonodaja s tem, ko je za pooblastilo davčnih organov za dodatno odmero davka določila najdaljši mogoči rok, davčnim zavezancem, rezidentom Nizozemske, glede njihove davčne obveznosti želela zagotoviti pravno varnost, pa je za premoženje in dohodke v drugi državi članici določeno, da se pravna varnost doseže šele po dvanajstih letih namesto po petih.
- 36 Kot sta poudarili nizozemska in belgijska vlada, navedeno različno obravnavanje na podlagi kraja, v katerem so prihranki, ne preneha samo zato, ker lahko davčni zavezanec davčnim organom vedno prijavi premoženje, ki ga ima v tujini, in dohodke, ki jih prejema od tega premoženja.
- 37 Dovolj je namreč poudariti, da kar zadeva domače premoženje ali dohodke, kot je na obravnavi priznala nizozemska vlada, rok za dodatno odmero davka v primeru prikrivanja davčnim organom ni podaljšan. To velja tudi, kadar domače premoženje ali dohodki, ki niso na bančnem računu ali ki ne izhajajo iz takega računa in za katere ne velja dolžnost obvestitve davčnih organov, niso bili prijavljeni tem organom. Iz tega sledi, da kadar davčni zavezanec takega domačega premoženja ali dohodkov ni prijavil davčnim organom, je po petih letih lahko prepričan, da ti ne bodo obdavčeni, medtem ko za premoženje in dohodke v tujini taka gotovost nastopi šele po dvanajstih letih.
- 38 Poleg tega, kadar se poleg dodatno odmerjenega davka naloži še globa, se ta izračuna na podlagi zneska dodatne odmere in zato na podlagi obdobja, na katerega se ta nanaša, kar pomeni, da je, kadar se uporabi podaljšan rok za popravke, določen v členu 16(4) AWR, davčnemu zavezancu mogoče izreči globo, izračunano na podlagi zneska dodatne

odmere, ki se nanaša na daljše obdobje od tistega, ki se lahko upošteva, če je obdavčljivo premoženje, ki je predmet dodatne odmere, na Nizozemskem ali izvira iz te države.

39 Zato je zaradi uporabe podaljšanega roka za dodatno odmero davka pri davčnih zavezancih, ki so rezidenti Nizozemske, glede premoženja zunaj te države članice in dohodkov od tega premoženja za te davčne zavezance manj privlačno, da bi prenesli premoženje v drugo državo članico, zato da bi bili deležni tamkajšnjih finančnih storitev, kot pa da bi ohranili premoženje na Nizozemskem in tam uporabljali finančne storitve.

40 Iz tega sledi, da je ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ovira tako za svobodo opravljanja storitev kot za prosti pretok kapitala, ki je v načelu prepovedana s členom 49 ES oziroma s členom 56 ES.

Utemeljenost omejitve prostega pretoka

41 Po mnenju nizozemske, belgijske in italijanske vlade je člen 16(4) AWR utemeljen s potrebo po ohranitvi učinkovitosti davčnega nadzora in po mnenju nizozemske vlade s potrebo po preprečitvi davčne utaje.

42 Navedene vlade menijo, prvič, da se uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka, ki se nanaša na premoženje, ki ga imajo prebivalci države članice zunaj nje, in dohodkov od tega premoženja, lahko pojasni z neobstojem dejanske možnosti, da bi davčni organi te države članice pridobili podatke o premoženju ali dohodkih v drugi državi članici. V zvezi s tem poudarjajo, da je normodajalec Skupnosti v uvodni izjavi 5 Direktive 2003/48 priznal, da „[k]er ni usklajevanja nacionalnih davčnih sistemov za obdavčevanje dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti, še zlasti glede obravnavanja

obresti, ki jih prejmejo nerezidenti, se rezidenti držav članic v državi članici, katere rezidenti so, pogosto lahko izognejo kakršnikoli obdavčitvi obresti, ki jih prejmejo iz druge države članice“.

43 V tem okviru podaljšani rok za dodatno odmero davka, če se ugotovi obstoj premoženja v drugih državah članicah, omogoča obdavčitev takega premoženja in dohodkov od tega premoženja pod enakimi pogoji, kakršni veljajo za obdavčitev domačega premoženja in dohodkov. Tako v zadevah v postopku v glavni stvari zadevnega premoženja in dohodkov, če rok za dodatno odmero davka ne bi bil podaljšan, ne bi bilo mogoče obdavčiti za nekaj let. Uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka prav tako izravnava dolžino časa, ki je potreben za pridobitev podatkov z medsebojno pomočjo med državami članicami.

44 Drugič, podaljšani rok za dodatno odmero davka se mora šteti za nujen v okviru boja proti davčnim utajam. V zvezi s tem nizozemska vlada zatrjuje, da se člen 16(4) AWR uporablja samo, če premoženje v tujini ni bilo prijavljeno davčnim organom in ti niso imeli nobenega izhodišča, na podlagi katerega bi lahko sami začeli preiskavo, torej le v primerih davčne utaje ali izogibanja plačila davka.

45 V zvezi s tem je Sodišče že odločilo, da sta nujna razloga v splošnem interesu, ki lahko utemeljita omejitev uresničevanja s Pogodbo ES zagotovljenih pravic o prostem pretoku, potreba po zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora (glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 55) in boj proti davčnim utajam (glej zlasti sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 81).

46 V zvezi s pretokom kapitala člen 58(1)(b) ES določa, da člen 56 ES ne posega v pravice držav članic, da sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve.

- 47 Vendar je za to, da bi bil omejitveni ukrep upravičen, nujno, da je v skladu z načelom sorazmernosti, tako da je primeren za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno, da je dosežen (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 28).
- 48 V tem okviru tožeči stranki v postopku v glavni stvari najprej navajata, da nacionalna ureditev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ni primerna za uresničitev zastavljenih ciljev, ker podaljšanje roka za dodatno odmero davka samo po sebi ne povečuje nadzornih pooblastil davčnih organov države članice glede obdavčljivega premoženja v drugi državi članici. To še posebej velja, če v drugi državi članici velja bančna tajnost.
- 49 V zvezi s tem je treba poudariti, da čeprav podaljšanje roka za dodatno odmero davka kot tako ne povečuje preiskovalnih pooblastil, ki jih imajo davčni organi države članice, jim kljub temu omogoča, da če odkrijejo obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, o katerem niso bili obveščeni, začnejo preiskavo, in če se ugotovi, da to premoženje ni bilo obdavčeno ali je bilo premalo obdavčeno, izdajo odločbo o dodatni odmeri davka.
- 50 Kot kažejo dejstva v postopku v glavni stvari v zadevi C-155/08, enako velja tudi, če so davčni organi v državi članici obveščeni o obstoju obdavčljivega premoženja v drugi državi članici, v kateri velja bančna tajnost.
- 51 Poleg tega bi uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani države članice v primeru obdavčljivega premoženja, ki je v drugi državi članici ali iz nje izvira, lahko odvrnila davčne zavezanke, ki imajo tako premoženje, od tega, da bi to

premoženje ali dohodke od njega davčnim organom prikrili, da pozneje ne bi bili izpostavljeni dodatni odmeri in morda globi, ki bi lahko bila – tako davek kot globa – naložena na podlagi obdobja, ki bi lahko obsegalo do dvanajst let.

52 Treba je torej priznati, da ureditev, kakršna je določena v členu 16(4) AWR, prispeva k zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora in preprečevanju davčnih utaj.

53 Kljub temu je treba še presoditi ali, kot dalje zatrjujeta tožeči stranki v postopkih v glavni stvari, taka ureditev presega to, kar je potrebno za dosego teh ciljev.

54 Po mnenju tožečih strank v postopku v glavni stvari v členu 16(4) AWR namreč ni upoštevana možnost, ki jo imajo države članice na podlagi členov od 1 do 3 Direktive 77/799, da od druge države članice pridobijo vse podatke, potrebne za natančno določitev zneska davka. V zvezi s tem poudarjajo, da navedeni člen 3 omogoča vzpostavitev avtomatične izmenjave podatkov. Dejstvo, da država članica ne izkoristi teh možnosti izmenjave podatkov, je njena izbira in to se nikakor ne bi smelo uveljavljati proti davčnemu zavezancu.

55 Poleg tega naj bi bila nacionalna določba v postopku v glavni stvari nesorazmerna, ker naj ne bi razlikovala niti med tem, ali je Kraljevina Nizozemska sklenila sporazum o izmenjavi podatkov z državo, iz katere izvira obdavčljivo premoženje, ali pa v tej državi velja bančna tajnost, niti med tem, ali gre za državo članico ali za tretjo državo. Glede tega tožeči stranki v postopku v glavni stvari navajata, da za izvedbo sporazuma o izmenjavi podatkov običajno ni potrebno obdobje, daljše od sedmih let, ki je določeno v členu 16(4) AWR. Trdita, da je bil ta rok določen poljubno, in sicer ob upoštevanju roka, v katerem je treba začeti kazenski postopek v primeru kaznivega dejanja utaje, čeprav je v nizozemskem kazenskem pravu ta rok za začetek postopka enak tako pri domačih kot pri čezmejnih primerih.

- 56 Nasprotno je po mnenju vlad držav članic, ki so predložile stališča, uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani države članice za obdavčljivo premoženje, ki izvira iz druge države članice, nujna za odpravo neobstoja dejanske možnosti davčnih organov prve države članice, da bi pridobili podatke o premoženju v drugi državi članici.
- 57 Glede morebitne uporabe medsebojne pomoči med državami članicami te vlade navajajo, da država članica lahko pošlje zahtevo za posredovanje podatkov na podlagi člena 2 Direktive 77/799 le, kadar ta država članica že razpolaga z zadostnim številom podatkov, ki jih lahko uporabi kot izhodišče. Poleg tega, kadar v državi članici velja bančna tajnost, člen 8 te direktive preprečuje posredovanje kakršnih koli podatkov, ki so zavarovani z bančno tajnostjo. Nazadnje, glede tujih dohodkov ne obstaja nobena dvostranska konvencija, ki bi omogočala avtomatično izmenjavo podatkov, ki je določena v členu 3 navedene direktive.
- 58 V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu s členom 16(4) AWR rok za dodatno odmero davka podaljšan iz petih na dvanajst let ne glede na to, ali v določenem primeru Kraljevina Nizozemska razpolaga s sredstvi za pridobitev potrebnih podatkov od države članice, v kateri je obdavčljivo premoženje, bodisi z medsebojno pomočjo, določeno v Direktivi 77/799, bodisi z izmenjavo podatkov v skladu z dvostransko konvencijo, sklenjeno s to državo članico. Poleg tega se podaljšani rok za dodatno odmero davka uporabi tudi, ko z zahtevo za posredovanje podatkov ni mogoče uspeti, ker v drugi državi članici velja bančna tajnost.
- 59 Iz tega sledi, da v okviru nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, dodatni rok, ki ga imajo davčni organi zadevne države članice, da dodatno odmerijo davek na obdavčljivo premoženje, ki je v drugi državi članici ali iz nje izvira, ne ustreza nujno roku, ki ga ti organi potrebujejo za preverjanje nekaterih podatkov s to drugo državo članico na podlagi medsebojne pomoči, določene v Direktivi 77/799, ali na podlagi sistema izmenjave podatkov, vzpostavljenega z dvostransko konvencijo.

- 60 Vendar iz tega kot splošno pravilo ne sledi, da bo podaljšanje roka, v katerem ti organi lahko izdajo odločbo o dodatni odmeri davka v primeru premoženja ali dohodkov, ki izvirajo iz druge države članice, nesorazmerno v primerjavi s ciljem zagotavljanja spoštovanja nacionalnih določb davčne zakonodaje.
- 61 V zvezi s tem je treba poudariti, da se – brez poseganja v usklajevalno zakonodajo Skupnosti, ki se lahko uporabi – od države članice ne more zahtevati, da svojo ureditev davčnega nadzora prilagodi glede na specifični položaj, ki prevladuje v vsaki drugi državi članici ali v tretji državi.
- 62 Pri presoji, ali ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, presega, kar je potrebno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in za preprečevanje davčne utaje, je treba razlikovati med dvema primeroma.
- 63 Prvi primer ustreza položaju, ko premoženje, ki je obdavčljivo v eni državi članici in je v drugi državi članici, ni bilo prijavljeno davčnim organom prve države članice in ti organi ne razpolagajo z nobenim dokazom o obstoju tega premoženja, na podlagi katerega bi lahko začeli preiskavo. V takem primeru prva država članica od pristojnih organov druge države članice ne more zahtevati, naj ji pošlje podatke, potrebne za ugotovitev natančnega zneska davka.
- 64 Ker člen 2 Direktive 77/799 organom države članice omogoča, da vzpostavijo stik s pristojnimi organi druge države članice le v natančno določenem primeru, davčni organi prve države članice, kadar nimajo dokaza o obstoju obdavčljivega premoženja v tej drugi državi članici, preiskavo lahko opravijo le, če jim je podatke o obstoju tega premoženja najprej posredovala druga država članica – še posebej prek sistema

avtomatične izmenjave podatkov, ki je določen v členu 9 Direktive 2003/48 – sam davčni zavezanec ali tretje osebe.

65 V nasprotju s tem, kar trdi E. H. A. Passenheim-van Schoot, samo dejstvo, da država članica za pridobitev bančnih podatkov, ki se nanašajo na njene davčne zavezance, ne uporabi možnosti avtomatične izmenjave podatkov, ki jo določa člen 3 Direktive 77/799, te države članice samo po sebi ne prikrajša za pravico, da za te davčne zavezance uporabi rok za dodatno odmero davka, ki se razlikuje glede na to, ali je premoženje v isti državi članici ali v drugi državi članici. S tem ko se državam članicam prepušča, da določijo mehanizem za redno in avtomatično izmenjavo podatkov za primere, ki so jih določile v okviru postopka posvetovanja, določenega v členu 9 te direktive, navedeni člen 3 namreč državi članici dopušča le, da vzpostavi stik z drugimi državami članicami z namenom, da se vzpostavi mehanizem, katerega izvajanje je odvisno od odločitve druge države članice.

66 Kadar je obdavčljivo premoženje v drugi državi članici davčnim organom prve države članice prikrito in ti ne razpolagajo z nobenim dokazom o njegovem obstoju, ki bi jim omogočal, da začnejo preiskavo, vprašanje, ali je uporaba podaljšanega roka za dodatno odmero davka s strani prve države članice sorazmerno sredstvo za zagotavljanje spoštovanja določb davčne zakonodaje, nikakor ni odvisno od vprašanja, ali ta rok ustreza času, potrebnemu, da se od države članice, v kateri je to obdavčljivo premoženje, pridobijo podatki.

67 Ker je v takem primeru zaradi neobstoja dokazov, ki bi omogočali začetek preiskave, uporaba mehanizma za izmenjavo podatkov izključena, je treba šteti, da to, da se davčnim organom države članice prizna daljši rok za odmero davka, kadar gre za obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ni namenjeno temu, da se navedenim organom zagotovi potreben čas, da od te druge države članice pridobijo podatke o obdavčljivem premoženju v njej, ampak le temu, da se zagotovi daljši rok, v katerem bi se na podlagi mogočega odkritja takega obdavčljivega premoženja lahko dodatno odmeril davek, če bi se preiskava, začeta na podlagi tega odkritja, lahko končala s to dodatno odmero pred iztekom tega roka.

- 68 Poleg tega, ker uporaba podaljšane roka za dodatno odmero davka s strani države članice za obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, o katerem davčni organi prve države članice ne razpolagajo z nobenim dokazom, ni odvisna od možnosti, ki jo imajo ti organi za pridobivanje podatkov od te druge države, tudi ni pomembno, ali v tej državi članici velja bančna tajnost.
- 69 V zvezi s stališčem, da je rok za dodatno odmero davka, določen v členu 16(4) AWR, poljubno določen na dvanajst let, je treba navesti, da se, kadar je tak rok podaljšan v primerih prikrivanja obdavčljivega premoženja davčnim organom, odločitev države članice, da ta rok časovno omeji in da to omejitev določi glede na rok za pregon v primerih davčnih utaj, ne zdi nesorazmerna.
- 70 V teh okoliščinah dejstvo, da je pri obdavčljivem premoženju, ki je bilo prikrito davčnim organom, za dodatno odmero davka določen podaljšan rok dvanajstih let, ne presega tega, kar je potrebno za zagotovitev učinkovitosti davčnega nadzora in za boj proti davčnim utajam.
- 71 Nazadnje, proti državi članici, ki za obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, za katerega davčni organi prve države članice ne vedo, uporabi podaljšani rok za dodatno odmero davka, ni mogoče uveljavljati tega, da v primeru odkritja obdavčljivega premoženja, ki je bilo prav tako prikrito tem organom, vendar je v isti državi članici, roka petih let, v katerem lahko ti organi opravijo dodatno odmero, ni mogoče podaljšati.
- 72 Čeprav za davčnega zavezanca velja enaka dolžnost, da davčnim organom prijavi tako domače premoženje in dohodke kot premoženje in dohodke v tujini, je res, da je, kar zadeva premoženje in dohodke, ki niso predmet avtomatične izmenjave podatkov, tveganje davčnega zavezanca, da bodo premoženje in dohodki, ki so bili prikriti davčnim organom države članice njegovega prebivališča, odkriti, manjše v primeru

premoženja in dohodkov, ki izvirajo iz druge države članice, kot v primeru domačega premoženja in dohodkov.

- 73 Torej, kadar država članica določi daljši rok za dodatno odmero davka v primeru obdavčljivega premoženja, o katerem davčni organi niso bili obveščeni, ji ni mogoče očitati, če ta rok uporabi le za obdavčljivo premoženje, ki ni na njenem ozemlju.
- 74 Drugi primer ustreza položaju, v katerem davčni organi države članice razpolagajo z dovolj dokazi o obdavčljivem premoženju v drugi državi članici, da lahko začnejo preiskavo. V tem primeru uporabe podaljšane roka za dodatno odmero davka s strani države članice, katerega namen ni posebej v tem, da se davčnim organom te države članice omogoči, da učinkovito uporabijo mehanizme medsebojne pomoči med državami članicami, in ki se uporabi, če je to obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ni mogoče upravičiti.
- 75 Namreč, kot trdita tožeči stranki v postopku v glavni stvari, kadar imajo davčni organi države članice dokaze, ki jim omogočajo, da od pristojnih organov druge države članice zahtevajo, bodisi z medsebojno pomočjo, določeno v Direktivi 77/799, bodisi s tisto, določeno v dvostranskih konvencijah, da jim pošljejo podatke, potrebne za ugotovitev natančnega zneska davka, samo dejstvo, da je zadevno obdavčljivo premoženje v drugi državi članici, ne utemeljuje splošne uporabe dodatnega roka za dodatno odmero davka, ki nikakor ne temelji na času, potrebnem za koristno uporabo mehanizmov medsebojne pomoči.
- 76 Iz prej navedenega je razvidno, da je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da država članica – kadar so prihranki in dohodki od njih prikriti davčnim organom te države članice in ta nima nobenih dokazov o njihovem obstoju, na podlagi katerih bi lahko začela preiskavo – uporabi daljši rok za dodatno odmero davka,

če je to premoženje v drugi državi članici, kot če je v prvi državi članici. Okoliščina, da v tej drugi državi članici velja bančna tajnost, za to ni pomembna.

Tretje vprašanje v zadevi C-155/08

77 S tretjim vprašanjem v zadevi C-155/08 predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba v primeru, da člena 49 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da bi država članica za premoženje v drugi državi članici in za dohodke od tega premoženja uporabila daljši rok za dodatno odmero davka od tistega, ki ga uporablja za premoženje in dohodke v tej isti državi članici, ta dva člena razlagati tako, da ne nasprotujeta niti temu, da se globa, naložena za prikrivanje premoženja in dohodkov, ki so predmet dodatne odmere, izračuna v sorazmerju z zneskom dodatne odmere in za to daljše obdobje.

78 V predložitveni odločbi to sodišče navaja, da se – upoštevajoč možnost, ki jo člen 67e AWR daje davčnim organom, da davčnemu zavezancu, ki je namenoma ali zaradi velike malomarnosti plačal premalo davka, naložijo globo v višini do 100 % neplačanega davka – podaljšanje roka za dodatno odmero davka v primeru premoženja in dohodkov v tujini odraža v znesku globe, ki je lahko naložena.

79 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zadevi C-155/08 meni, da tudi če pravo Skupnosti ne nasprotuje uporabi ureditve, kakršna je določena v členu 16(4) AWR, pa člen 56 ES nasprotuje uporabi pravila, v skladu s katerim je zaradi podaljšanja roka za dodatno odmero davka v primeru premoženja ali dohodkov v tujini globa, ki jo je mogoče naložiti, lahko višja od globe, ki jo je mogoče naložiti v primeru premoženja in dohodkov na nacionalnem ozemlju.

- 80 Nasprotno nizozemska, belgijska in italijanska vlada menijo, da prosti pretok ne nasprotuje temu, da se globa, ki jo je mogoče naložiti v primeru prikrivanja premoženja ali dohodkov v tujini, ki so predmet dodatne odmere, izračuna v sorazmerju z zneskom dodatne odmere in za to daljše časovno obdobje.
- 81 Komisija trdi, da če uporaba tega podaljšanega roka za dodatno odmero davka ni v nasprotju s členoma 49 ES in 56 ES, velja enako tudi za razliko med globami, naloženimi v skladu z nizozemsko davčno zakonodajo glede na to, ali so to premoženje in dohodki v tej državi članici ali v drugi državi članici.
- 82 V zvezi s tem je najprej treba navesti, da člen 67e(1) AWR določa, da se, kadar je bil znesek plačanega davka prenizek zaradi namernega prikrivanja ali zaradi velike malomarnosti, lahko naloži plačilo globe v višini do 100 % osnove dodatne odmere ne glede na to, ali je premoženje, glede katerega je bila opravljena dodatna odmera, na Nizozemskem ali v drugi državi članici.
- 83 V nasprotju s trditvami tožeče stranke v zadevi C-155/08 sporne zakonodaje v postopku v glavni stvari ni mogoče primerjati s sporno italijansko in francosko ureditvijo, še zlasti v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 25. februarja 1988 v zadevi Drexel (299/86, Recueil, str. 1213) in z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-276/91, Recueil, str. I-4413), ki določata sankcije za kršitve na področju davka na dodano vrednost, in sicer ostrejšje v primeru davka, plačanega ob uvozu iz druge države članice, kot v primeru davka, plačanega za transakcije znotraj zadevnih držav članic.
- 84 V primeru sporne ureditve iz postopka v glavni stvari je namreč tveganje, da bo davčnemu zavezancu, rezidentu Nizozemske, naložena višja globa, kadar gre za premoženje in dohodke v drugi državi članici, kot kadar gre za domače premoženje in dohodke, le posledica tega, da je obdobje, ki se lahko upošteva pri določitvi dodatne

odmere in ki je torej osnova za globo, lahko daljše v primeru nedomačega premoženja in dohodkov kot v primeru domačega premoženja in dohodkov, ker pri slednjih ne velja podaljšanje rokov za dodatno odmero davka iz člena 16(4) AWR.

85 Kot je razvidno iz točk od 60 do 73 te sodbe člena 49 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica uporabi daljši rok za dodatno odmero davka za premoženje v drugi državi članici kot za premoženje v prvi državi članici, kadar so bili premoženje in dohodki davčnim organom prve države članice prikriti in ti organi nimajo nobenega dokaza o obstoju takega premoženja in dohodkov, na podlagi katerega bi lahko začeli preiskavo.

86 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člena 49 ES in 56 ES razlagati tako, da kadar država članica za premoženje v drugi državi članici uporabi daljši rok za dodatno odmero davka kot za premoženje v prvi državi članici in so bili to premoženje v tujini in dohodki od njega prikriti davčnim organom prve države članice, ki niso imeli nobenega dokaza o njihovem obstoju, na podlagi katerega bi lahko začeli preiskavo, ne nasprotujeta temu, da se globa, naložena zaradi prikrivanja tega premoženja in dohodkov v tujini, izračuna v sorazmerju z zneskom dodatne odmere in za to daljše obdobje.

Stroški

87 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Člena 49 ES in 56 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da država članica – kadar so prihranki in dohodki od njih prikriti davčnim organom te države članice in ta nima nobenih dokazov o njihovem obstoju, na podlagi katerih bi lahko začela preiskavo – uporabi daljši rok za dodatno odmero davka, če je to premoženje v drugi državi članici, kot če je v prvi državi članici. Okoliščina, da v tej drugi državi članici velja bančna tajnost, za to ni pomembna.
2. Člena 49 ES in 56 ES je treba razlagati tako, da kadar država članica za premoženje v drugi državi članici uporabi daljši rok za dodatno odmero davka kot za premoženje v prvi državi članici in so bili to premoženje v tujini in dohodki od njega prikriti davčnim organom prve države članice, ki niso imeli nobenega dokaza o njihovem obstoju, na podlagi katerega bi lahko začeli preiskavo, ne nasprotujeta temu, da se globa, naložena zaradi prikrivanja tega premoženja in dohodkov v tujini, izračuna v sorazmerju z zneskom dodatne odmere in za to daljše obdobje.

Podpisi