EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

11. juuni 2009 *

Liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08,

mille ese on EÜ asutamislepingu artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 21. märtsi 2008. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 16. aprillil 2008, menetlustes

X (C-155/08),

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

versus

Staatssecretaris van Financiën,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: Y. Bot,
kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. märtsi 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– X, esindajad: *advocaat* J. J. Feenstra ja *advocaat* L. C. A. Wijsman,

– E. H. A. Passenheim-van Schoot, esindajad: *advocaat* J. Hamer, *belastingadviseur* J. A. R. van Eijsden ja *belastingadviseur* E. C. C. M. Kemmeren,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Grave,

– Belgia valitsus, esindaja: J.-C. Halleux,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. Bruni, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Roels,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad EÜ artiklite 49 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud Madalmaades elavate füüsiliste isikute, st kohtuasjas C-155/08 X-i ja kohtuasjas C-157/08 E. H. A. Passenheim-van Schooti ning Staatssecretaris van Financiën (rahandusasjade riigisekretär) vahelistes kohtuvaidlustes, mis käsitlevad Madalmaade maksuhalduri poolt maksu ümberarvutamist pärast seda, kui tuli avalikuks, et teises liikmesriigis asuvat vara või sellest varast saadavat tulu on varjatud.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mida on muudetud aktiga Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1994, C 241, lk 21, ja EÜT 1995, L 1, lk 1; edaspidi „direktiiv 77/799"), artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust teavet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu […]".

4 Direktiivi 77/799 artikli 2 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigi pädev asutus võib teise liikmesriigi pädevalt asutuselt seoses konkreetse juhtumiga taotleda artikli 1 lõikes 1 osutatud teabe edastamist. Taotluse saanud liikmesriik ei pea taotlust täitma, kui näib, et taotluse esitanud riigi pädev asutus ei ole ammendanud oma tavapäraseid teabeallikaid, mida oleks asjaolusid arvesse võttes võinud taotletava teabe saamiseks kasutada soovitava tulemuse saavutamist ohtu seadmata."

5 Direktiivi 77/799 artikkel 3 sätestab:

„Teatud liiki juhtudel, mille liikmesriikide pädevad asutused lepivad kokku artiklis 9 sätestatud konsultatsioonimenetlusega, vahetavad nende pädevad asutused artikli 1 lõikes 1 nimetatud teavet korrapäraselt, eelneva taotluseta."

6 Direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 näeb kohtuasja C-155/08 põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis ette järgmist:

„Käesoleva direktiiviga ei kohustata teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada."

7 Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/48/EÜ (hoiuste intresside maksustamise kohta (ELT L 157, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 369)) artikli 1 lõike 1 sõnastuse kohaselt on selle eesmärk võimaldada maksustada hoiuste intresse, mis on ühes liikmesriigis tasutud tegelikele tulusaajatele, kes on teise liikmesriigi residendist füüsilised isikud, viimasena nimetatud liikmesriigi õigusnormide kohaselt.

8 Direktiivi 2003/48 II peatükis „Teabevahetus" nähakse ette intresse maksnud makseasutuste poolt teabe esitamine oma asukohaliikmesriigi pädevale asutusele (artikkel 8) ning viimati nimetatud pädeva asutuse ja selle liikmesriigi pädeva asutuse, mille resident tegelik intressisaaja on, vaheline automaatne teabevahetus (artikkel 9).

9 Nimetatud artikli 9 kohaselt:

„1. Makseasutuse liikmesriigi pädev asutus edastab artiklis 8 osutatud teabe selle liikmesriigi pädevale asutusele, mille resident tegelik tulusaaja on.

2. Teabe edastamine on automaatne ja toimub vähemalt kord aastas kuue kuu jooksul pärast makseasutuse liikmesriigi maksuaasta lõppu kõigi kõnealuse aasta jooksul tehtud intressimaksete kohta.

3. Kui käesoleva direktiiviga ei nähta ette erandeid direktiivi [77/799] sätetest, kohaldatakse nimetatud direktiivi käesoleva direktiivi kohase teabevahetuse suhtes. Direktiivi [77/799] artiklit 8 ei kohaldata siiski käesoleva peatüki kohaselt esitatava teabe suhtes."

10 Direktiivi 2003/48 III peatüki „Üleminekusätted" artikli 10 lõige 1 näeb ette, et üleminekuperioodi jooksul ei pea Belgia Kuningriik, Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Austria Vabariik selle direktiivi II peatüki sätteid kohaldama.

Madalmaade õigusnormid

11 Üldise maksuseaduse (Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, edaspidi „AWR”) artikkel 16 sätestab:

„1. Kui on põhjust eeldada, et maksusumma on jäänud õigusvastaselt määramata või on määratud liiga madal maksusumma, võib maksuhaldur nõuda tasumata maksusumma sisse tagantjärele. […]

[…]

3. Maksu ümberarvutamise teate võib esitada viie aasta jooksul alates maksuvõla tekkimisest. […]

4. Juhul kui maksuobjekti ühe osa suhtes, mis asub või on tekkinud välisriigis, on määratud liiga madal maksusumma, lõppeb erandina lõike 3 esimesest lausest õigus maks ümber arvutada kaheteistkümne aasta jooksul alates maksuvõla tekkimisest.”

12 AWR-i artikli 67e lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1. Kui määramise tulemusel sissenõutud maksusumma puhul on maksukohustuslase tahtliku teo või raske hooletuse tõttu määratud maksuteates liiga madal maksusumma

või on muul viisil tasutud liiga vähe maksu, on tegemist süüteoga, mille eest maksuhaldur võib maksukohustuslasele määrata lisaks maksu ümberarvutamisele ka rahatrahvi kuni 100% lõikes 2 sätestatud trahvisummast.

2. Trahvi määramise aluseks on […] maksu ümberarvutamise teates toodud ümberarvutatud maksu summa […].”

13 Rahandusasjade riigisekretäri 24. mai 2002. aasta määrus nr CPP2001/3595, V-N 2002/29.4 rahvusvahelist vastastikust abi käsitlevate õigusnormide kohta maksude kogumise valdkonnas (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, edaspidi „Staatssecretaris van Financiëni määrus”) sisaldab suuniseid direktiivi 77/799 kohaldamiseks.

14 Selle määruse punkt 4.1 „Välisriigile taotluse esitamise tingimused” on järgmine:

„Teabetaotluse võib esitada organisatsioonide või füüsiliste isikute kohta, kui teave võimaldab õigesti määrata maksuvõla summat (direktiivi [77/799] artikkel 1) või kui teave on vajalik asjaomaste kahepoolsete maksulepingute rakendamiseks ja/või Madalmaade maksuõiguse kohaldamiseks (vt kahepoolsete maksulepingute erinevaid sätted teabetaotluste kohta). Taotlus peab käsitlema üksikjuhtumeid. Tegutseda ei tohi ükskõik kelle niiöelda võrku püüdmise eesmärgil. Enne välisriigile teabetaotluse esitamist peavad tavapärased teabeallikad olema ammendatud (ammendamise põhimõte).”

15 Staatssecretaris van Financiëni määruse punkti 5.2 pealkiri on „Automaatne teabevahetus". Punkt 5.2.1 „Õiguslik alus" sätestab:

„Automaatsele teabevahetusele on otseselt viidatud direktiivi [77/799] artiklis 3 ja [Strasbourg'i 25. jaanuari 1988. aasta] konventsiooni vastastikuse haldusabi kohta maksuküsimustes artiklis 6. [Majandusliku Koostöö ja Arenguorganisatsiooni (OECD)] 1977. aasta näidisleppe kommentaaridest nähtub, et sätted teabevahetuse kohta käsitlevad nimelt sellise teabe automaatset vahetust.

Automaatne teabevahetus viiakse ellu konventsiooni osapoolte vaheliste kokkulepetega. Need kokkulepped puudutavad vahetatava teabe kategooriad ning teabevahetuse toimumise tingimusi ja viisi.

Neid kokkuleppeid rakendatakse omakorda lepetega (või käsituslepetega). Madalmaades avaldatakse need lepped Staatscourant'is […]

Madalmaad on sõlminud teatud arvu automaatse teabevahetuse erikokkuleppeid. […]"

16 Madalmaade Kuningriik ning Saksamaa Liitvabariik sõlmisid 16. oktoobril 1997 leppe teabevahetuse kohta maksustamise valdkonnas (nr AFZ97/3934 M, *Stcr.* 1997, nr 235). See lepe ei näe ette automaatset või omaalgatuslikku teabevahetust intresside või hoiuste kohta. Madalmaade Kuningriik ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriigiga sõlminud kokkulepet teabevahetuse kohta maksustamise valdkonnas.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-155/08

17 Belgia Kuningriigi maksuhaldur esitas 27. oktoobri 2000. aasta kirjaga omal algatusel Madalmaade maksuhaldurile andmed Madalmaades elavate isikute arvelduskontode kohta Luksemburgis asutatud pangas Kredietbank Luxembourg (edaspidi „KB-Lux").

18 Selle teabe analüüsimise tulemusel eeldati, et X-ile kuulub selline arvelduskonto ning inspecteur van de Belastingdienst (Madalmaade maksuhaldur, edaspidi „maksuhaldur") palus tal selle kohta selgitusi esitada. Maksuhalduri ja X-i esindaja vahelise kirjavahetuse järel avaldas X 8. mai 2002. aasta kirjas, et talle kuulub alates 1993. aastast arvelduskonto KB-Lux'is. X esitas 23. augusti 2002. aasta kirjas täpsemat teavet, sh konto liikumiste kohta asjaomasel perioodil.

19 X sai 12. novembril 2002 teate 1998. aastat puudutava kapitalimaksu ümberarvutamise kohta, mis sisaldas esiteks aastaid 1993–2000 puudutava tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu ja teiseks aastaid 1994–2001 puudutava kapitalimaksu ümberarvutamist. Samuti määrati talle rahatrahv suuruses 50% ümberarvutatud maksu summast.

20 Kuna selle maksu ümberarvutamise teate peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, esitas X hagi Gerechtshof te Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus), väites eelkõige, et ühenduse õigusega on vastuolus ARW artikli 16 lõikes 4 kehtestatud kaheteistkümne aasta pikkune tähtaeg maksu ümberarvutamiseks välisriigis asuvate maksuobjekti osade suhtes.

21 Nimetatud kohus tunnistas 18. jaanuari 2006. aasta otsusega selle hagi põhjendamatuks, kuid kuna ta asus seisukohale, et mõistlik tähtaeg on ületatud, tühistas ta maksuhalduri otsuse ning vähendas ümberarvutatud maksu summat.

22 X esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade ülemkohus), kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et juhtudel, kui liikmesriigi maksuhalduri eest on varjatud välisriikides asuvaid hoiuseid (neist hoiustest saadavat tulu), kohaldab liikmesriik õigusnormi, mis välisriikide hoiuste üle tõhusa järelevalve teostamise võimaluste puudumise hüvitamiseks kehtestab maksu ümberarvutamisele kaheteistkümne aasta pikkuse tähtaja, samas kui selles liikmesriigis asuvate hoiuste (neist hoiustest saadava tulu) suhtes, mille üle on võimalik teostada tõhusat järelevalvet, kehtib maksu ümberarvutamiseks viie aasta pikkune tähtaeg?

2. Kas asjaolu, et hoiused asuvad liikmesriigis, kus kehtib pangasaladus, mõjutab vastust esimesele küsimusele?

3. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas EÜ artiklitega 49 ja 56 ei ole vastuolus ka see, et rahatrahv maksu ümberarvutamise esemeks oleva tulu või vara varjamise eest määratakse proportsionaalselt selle pikema ajavahemiku alusel ümberarvutatud maksu summaga?”

Kohtuasi C-157/08

23 Pärast abikaasa surma teatas E. H. A. Passenheim-van Schoot Madalmaade maksuhaldurile 10. jaanuaril 2003 omal algatusel talle ja tema surnud abikaasale kuuluvatest Saksamaal asutatud pangas asuvatest hoiustest. Senini ei olnud nad seda vara oma tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu ega kapitalimaksu deklaratsioonides deklareerinud.

24 E. H. A. Passenheim-van Schooti taotlusel kohaldas maksuhaldur nn kahetsuseeskirja ning seetõttu ei määranud talle trahvi. Siiski tegi maksuhaldur talle 13. mail 2005 teatavaks maksu ümberarvutamise teated, mis sisaldasid esiteks aastaid 1993–1996 puudutava tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksu ning teiseks aastaid 1994–1997 puudutava kapitalimaksu ümberarvutamist, ning seotud otsused intresside kohta.

25 E. H. A. Passenheim-van Schoot esitas nende teadete peale kaebuse Rechtbank te Arnhemile (Arnhemi kohus), väites eelkõige, et ühenduse õigusega on vastuolus ARW artikli 16 lõikes 4 kehtestatud kaheteistkümne aasta pikkune tähtaeg maksu ümberarvutamiseks välisriigis asuvate maksuobjekti osade suhtes.

26 Pärast nimetatud kaebuse rahuldamata jätmist esitas E. H. A. Passenheim-van Schoot kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, mis on täpselt sama kui kohtuasjas C-155/08 esitatud esimene küsimus.

27 Euroopa Kohtu presidendi 26. mai 2008. aasta määrusega on kohtuasjad C-155/08 ja C-157/08 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides liidetud.

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus kohtuasjas C-155/08 ning küsimus kohtuasjas C-157/08

28 Kohtuasjas C-155/08 esitatud esimese ja teise küsimusega ning kohtuasjas C-157/08 esitatud küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt juhtudel, kui liikmesriigi maksuhalduri eest on varjatud hoiuseid ja/või neist hoiustest saadavat tulu, on selles liikmesriigis asuvate hoiuste suhtes maksu ümberarvutamisele kehtestatud viie aasta pikkune tähtaeg, kuid teises liikmesriigis asuvate hoiuste puhul pikeneb see kaheteistkümne aastani. Nimetatud kohus soovib teada, kas seda olukorda võib mõjutada asjaolu, et selle teise liikmesriigi õigusnormide kohaselt kehtib pangasaladus.

Liikumisvabaduste piirangu olemasolu

29 Põhikohtuasjade hagejate ning Euroopa Ühenduste Komisjoni arvates piiravad põhikohtuasjades vaatluse all olevad õigusnormid nii kapitali vaba liikumist kui ka teenuste osutamise vabadust. Need õigusnormid muudavad Madalmaade residendist maksukohustuslasele vähem huvipakkuvaks hoiuse ülekandmise teise liikmesriiki ning seal hoiuse omamise. Samuti vähendab see väljaspool Madalmaid asutatud isikute jaoks selle liikmesriigi residentide vara kogumise ning sellistele residentidele teenuste pakkumise huvipakkuvust.

30 Madalmaade ja Belgia valitsus leiavad vastupidi, et nende õigusnormide puhul ei ole tegemist ei teenuste osutamise vabaduse ega kapitali vaba liikumise piiranguga. AWR-i artikli 16 lõiget 4 kohaldatakse sõltumata maksukohustuslase kodakondsusest ja registrijärgsest asukohast või elukohast. Nimetatud säte ei takista maksukohustuslasel, kes deklareerib oma hoiused ja neist hoiustest saadava tulu, hoiustada vara ka teises

liikmesriigis. Isegi juhul, kui sellist vara maksuhalduri eest varjatakse, ei oma maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaeg mingit hoiatavat mõju teises liikmesriigis vara hoiustamise suhtes, kuna sellisel juhul puudub maksuhalduril igasugune tegelik võimalus saada selle vara kohta teavet.

31 Madalmaade valitsus lisab, et maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamise puhul ei ole tegemist õiguskindluse osas diskrimineerimisega, kui võrrelda välisriigis asuvat vara Madalmaades asuva varaga, kuna nii ühel kui teisel juhul võib õiguskindluse saavutada ja peab selle saavutama ennekõike selle vara ja sellest varast saadava tulu deklareerimisega. Belgia valitsus väidab omalt poolt, et AWR-i artikli 16 lõiget 4 ei saa pidada diskrimineerivaks selles osas, milles Madalmaades asutatud pankades vara hoiustavate maksukohustuslaste puhul toimuv pangaandmete automaatne deklareerimine selle liikmesriigi maksuhaldurile muudab selle vara varjamise võimatuks, samas kui teistes liikmesriikides hoiust omavate maksukohustuslaste puhul võib teabevahetus toimuda ainult piiratud ulatuses.

32 Selles osas tuleb meenutada, et EÜ artikliga 49 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige 28. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-118/96: Safir, EKL 1998, lk I-1897, punkt 23; 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 23, ja 11. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-318/05: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 2007, lk I-6957, punkt 81).

33 EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt kujutavad endast kapitali vaba liikumise piiranguid eelkõige need liikmesriigi kehtestatud meetmed, mille tõttu tema residendid võivad hoiduda laenulepingute sõlmimisest või investeerimisest teistes liikmesriikides (vt eelkõige 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *vs.* Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 18).

34 Käesoleval juhul nähtub AWR-i artikli 16 lõigetest 3 ja 4, et kui maksusumma on jäänud määramata või on määratud liiga madal maksusumma, võib Madalmaade maksuhaldur maksu ümber arvutada viie aasta jooksul Madalmaades asuva vara või tulu puhul ning kaheteistkümne aasta jooksul välisriigis asuva vara või tulu puhul.

35 Kuigi, kehtestades maksuhalduri maksustamisõiguse suhtes maksu ümberarvutamise maksimaalse tähtaja, soovis Madalmaade seadusandja Madalmaades elavate maksukohustuslaste puhul saavutada nende maksukohustuse osas õiguskindluse, saavutatakse õiguskindlus teisest liikmesriigist pärit vara või tulu suhtes viie aasta asemel alles kaheteistkümne aasta pärast.

36 Nagu rõhutavad Madalmaade ja Belgia valitsus, ei kao erinev kohtlemine vastavalt hoiuste asukohale selle asjaolu tõttu, et maksukohustuslane võib alati maksuhaldurile deklareerida nii välisriigis asuvat vara kui ka sellest saadavat tulu.

37 Piisab, kui märkida, nagu Madalmaade valitsus kohtuistungil tunnistas, et maksu ümberarvutamise tähtaega ei pikendata siseriikliku vara ja tulu osas, kui seda maksuhalduri eest varjatakse. Sama kehtib ka siis, kui maksuhaldurile ei deklareerita siseriiklikku vara või tulu, mille suhtes vastupidi pangaarvel hoiustatavale varale või sellest saadavale tulule ei kehti maksuhalduri teavitamise kohustus. Sellest tuleneb, et kui maksukohustuslane ei deklareeri maksuhaldurile sellist siseriiklikku vara või tulu, on juba viie aasta pärast kindel, et seda enam ei maksustata, samas kui teisest liikmeriigist pärit vara või tulu deklareerimata jätmisel on see kindel alles pärast kahtteist aastat.

38 Kui maksu ümberarvutamisega kaasneb rahatrahv, arvutatakse see vastavalt ümberarvutud maksu summale ja seega vastavalt selle summaga seotud ajavahemikule, mis tähendab, et AWR-i artikli 16 lõikes 4 sätestatud maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja puhul tekib maksukohustuslase jaoks oht, et rahatrahv arvutatakse ümberar-

vutud maksu alusel, mis puudutab pikemat ajavahemikku kui see, mida võidakse arvesse võtta olukorras, kus ümberarvutatavad maksuobjekti osad asuvad või on tekkinud Madalmaades.

39 Neil põhjustel muudab Madalmaades elavatele maksukohustuslastele sellest liikmesriigist väljaspool asuva vara või sellest saadava tulu suhtes ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine nimetatud maksukohustuslaste jaoks vähem huvipakkuvaks vara ülekandmise teise liikmesriiki seal pakutavate finantsteenuste kasutamiseks kui selle vara hoiustamine ja finantsteenuste saamine Madalmaades.

40 Sellest järeldub, et sellised õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjades, kujutavad endast nii piirangut teenuste osutamise vabadusele kui ka kapitali vabale liikumisele, mis on põhimõtteliselt vastavalt EÜ artiklitega 49 ja 56 keelatud.

Liikumisvabaduste piirangu õigustatus

41 Madalmaade, Belgia ja Itaalia valitsuse arvates õigustab AWR-i artikli 16 lõiget 4 vajadus tagada maksukontrolli tõhusus ning Madalmaade valitsuse arvates maksupettuste vastane võitlus.

42 Nimetatud valitsused märgivad esiteks, et liikmesriigi residentide väljaspool liikmesriiki asuva vara või sellest saadava tulu puhul on maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine seletatav sellega, et nimetatud liikmesriigi maksuhalduril puudub igasugune tegelik võimalus saada teisest liikmesriigist pärit vara ja tulu kohta teavet. Nad rõhutavad selles osas, et direktiivi 2003/48 põhjenduses 5 on ühenduse seadusandja tunnistanud, et „[h]oiuste intresside maksustamise siseriiklike maksusüsteemide kooskõlastamatuse tõttu, eelkõige seoses mitteresidentide saadud intres-

side käsitlemisega, on liikmesriikide residentidel sageli liikmesriigis, mille residendid nad on, võimalik vältida teises liikmesriigis saadud intresside igasugust maksustamist”.

43 Sellises kontekstis võimaldab maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaeg teistes liikmesriikides asuva vara avalikuks tulemisel sellist vara ja sellest saadavat tulu maksustada võrdselt siseriikliku vara ja tuluga. Kui põhikohtuasjades oleks maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaeg puudunud, ei oleks asjaomast vara ja tulu saanud pärast teatud arvu aastaid maksustada. Maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine korvab ka ajavahemiku, mis on vajalik liikmesriikidevahelise vastastikuse abi kaudu teabe saamiseks.

44 Teiseks tuleb maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaega pidada vajalikuks maksupettuste vastases võitluses. Madalmaade valitsus väidab selles osas, et AWR-i artikli 16 lõiget 4 kohaldatakse ainult siis, kui välismaist vara on maksuhalduri eest varjatud ning kui viimasel ei ole ise uurimise algatamiseks mingeid konkreetseid lähteandmeid, st ainult maksupettuse või maksustamise vältimise puhul.

45 Euroopa Kohus on selles osas juba kinnitanud, et vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus (vt eelkõige 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 55) ja maksupettuste vastane võitlus (vt eelkõige 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 81) kujutavad endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada EÜ asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut.

46 Mis puudutab kapitali liikumist, siis EÜ artikli 58 lõike 1 punkti b kohaselt ei mõjuta EÜ artikli 56 sätted liikmesriikide õigust võtta kõik vajalikud meetmed, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise valdkonnas.

47 Selleks et piirav meede oleks õigustatud, peab see siiski järgima proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et see peab olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 28).

48 Põhikohtuasjade hagejad märgivad selles kontekstis esiteks, et põhikohtuasjades vaatluse all olevad liikmesriigi õigusnormid ei ole taotletud eesmärkide saavutamiseks sobivad, kuna maksu ümberarvutamise tähtaja pikendamine ei suurenda iseenesest liikmesriigi maksuhalduri kontrollipädevust maksuobjekti nende osade suhtes, mis asuvad teises liikmesriigis. See on nii eriti juhul, kui selles teises liikmesriigis kehtib pangasaladus.

49 Selles osas tuleb meenutada, et kuigi maksu ümberarvutamise tähtaja pikendamine iseenesest ei tugevda liikmesriigi maksuhalduri uurimispädevust, võimaldab see siiski maksuhalduril juhul, kui tulevad avalikuks teises liikmesriigis asuvad maksuobjekti osad, millest maksuhaldur teadlik ei ole, algatada uurimine, ja kui ilmneb, et neid maksuobjekti osasid ei olnud maksustatud või maksu on liiga vähe tasutud, väljastada maksu ümberarvutamise teade.

50 Nagu nähtub põhikohtuasja faktilistest asjaoludest kohtuasjas C-155/08, kehtib sama siis, kui liikmesriigi maksuhaldurit teavitatakse teises liikmesriigis, milles kehtib pangasaladus, asuvatest maksuobjekti osadest.

51 Lisaks võib liikmesriigi poolt maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine juhul, kui maksuobjekti osad asuvad või on tekkinud teises liikmesriigis, olla hoiatuseks sellist vara omavatele maksukohustuslastele, et nad ei varjaks seda vara või sellest

saadavat tulu maksuhalduri eest, nii et hiljem ei toimuks nende suhtes maksu ümberarvutamist ning isegi rahatrahvi kohaldamist, mis mõlemad määratakse ajavahemiku põhjal, mis võib olla kuni kaksteist aastat.

52 Seega peab tõdema, et selline õigusnorm nagu AWR-i artikli 16 lõige 4 aitab kaasa maksukontrolli tõhususe tagamisele ning maksupettuste vastasele võitlusele.

53 Siiski peab veel hindama, kas selline õigusnorm läheb kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, nagu väidavad põhikohtuasja hagejad.

54 Põhikohtuasjade hagejate arvates ei arvesta AWR-i artikli 16 lõige 4 liikmesriikide võimalusega saada direktiivi 77/799 artiklite 1–3 kohaselt teiselt liikmesriigilt kogu vajalik teave, mis võimaldab neil maksu õigesti määrata. Nad rõhutavad, et nimetatud artiklis 3 on ette nähtud automaatse teabevahetuse kehtestamise võimalus. Asjaolu, et liikmesriik seda teabevahetuse võimalust kasutusele ei võta, tuleneb riigi enda tahtest, ning seda ei saa ette heita maksukohustuslasele.

55 Lisaks on põhikohtuasjades vaatluse all olev liikmesriigi säte ebaproportsionaalne, kuna see ei tee vahet olenevalt sellest, kas Madalmaade Kuningriik on sõlminud teabevahetuse kokkuleppe liikmesriigiga, kust on pärit maksuobjekti osad, või kas see teine riik kohaldab pangasaladust, ning isegi mitte olenevalt sellest, kas tegemist on liikmesriigi või kolmanda riigiga. Põhikohtuasjade hagejad täpsustavad, et teabevahetuse kokkuleppe rakendamine ei nõua tavaliselt sellist seitsmeaastast lisatähtaega, nagu on ette nähtud AWR-i artikli 16 lõikes 4. Nad väidavad, et see tähtaeg on määratud üsna meelevaldselt, viidates tähtajale, mille jooksul peab maksupettuse puhul kriminaalmenetlust alustama, isegi kui Madalmaade karistusõiguses on see tähtaeg sama nii siseriiklikel kui ka piiriülestel juhtudel.

56 Märkused esitanud liikmesriikide valitsuste arvates on liikmesriigi poolt maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine teisest liikmesriigist pärit maksuobjekti osade suhtes vajalik korvamaks seda, et esimese liikmesriigi maksuhalduril puudub tegelik võimalus saada teavet teises liikmesriigis asuva vara kohta.

57 Liikmesriikidevahelise vastastikuse abi võimaliku kasutamise osas väidavad need valitsused, et direktiivi 77/799 artikli 2 kohaselt võib teabetaotluse esitada ainult konkreetse juhtumiga seoses, kui sellel riigil on juba piisavad lähteandmed. Lisaks, kui liikmesriigis kehtib pangasaladus, takistab selliselt kaitstud teabe edastamist selle direktiivi artikkel 8. Hoiusest saadava tulu valdkonnas ei ole olemas sellist kahepoolset kokkulepet automaatse teabevahetuse võimaldamiseks, nagu on ette nähtud nimetatud direktiivi artiklis 3.

58 Selles osas tuleb märkida, et AWR-i artikli 16 lõike 4 kohaselt pikeneb tähtaeg viielt aastalt kaheteistkümneni sõltumata sellest, kas Madalmaade Kuningriigil on selle kohaldamise konkreetsel juhul vahendeid vajaliku teabe saamiseks liikmesriigilt, kus asuvad maksuobjekti osad, ja seda kas siis direktiivis 77/799 ette nähtud vastastikuse abi või viimati nimetatud liikmesriigiga sõlmitud kahepoolse kokkuleppe alusel teostatud teabevahetuse kaudu. Lisaks on maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaeg kohaldatav ka siis, kui selles teises liikmesriigis ei ole pangasaladuse kehtimise tõttu pangaandmete edastamise taotlus tulemuslik.

59 Sellest järeldub, et põhikohtuasjades vaatluse all oleva õigusnormi raames ei vasta asjaomase liikmesriigi maksuhaldurile antud lisatähtaeg maksu ümberarvutamiseks juhul, kui maksuobjekti osad asuvad või on tekkinud teises liikmesriigis, tingimata sellele tähtajale, mis nimetatud maksuhalduril on vaja direktiivis 77/799 ette nähtud vastastikuse abi või kahepoolse kokkuleppega kehtestatud teabevahetuse süsteemi kasutamisel, et kontrollida teatud teavet teises liikmesriigis.

60 Siiski ei tulene sellest, et üldiselt oleks selle ajavahemiku pikendamine, mil maksuhaldur võib väljastada maksu ümberarvutamise teate teisest liikmesriigist pärit vara või tulu kohta, ebaproportsionaalne võrreldes eesmärgiga tagada liikmesriigi maksuõiguse sätete järgimine.

61 Ilma et see piiraks vajaduse korral kohaldatavate ühenduse ühtlustamissätete rakendamist, tuleb selles osas rõhutada, et liikmesriik ei ole kohustatud oma maksukontrolli valdkonna õigusnorme kohandama vastavalt igas teises liikmesriigis või kolmandas riigis valitsevale konkreetsele olukorrale.

62 Hindamaks, kas selline õigusnorm, nagu on vaatluse all põhikohtuasjades, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksukontrolli tõhususe tagamiseks ja maksupettuste vastaseks võitluseks, tuleb eristada kahte olukorda.

63 Esimene olukord puudutab juhtu, kui maksuobjekti osasid, mis kuuluvad maksustamisele ühes liikmesriigis ja mis asuvad teises liikmesriigis, varjatakse esimese liikmesriigi maksuhalduri eest ning viimastel ei ole nende maksuobjekti osade olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada. Sellisel juhul on esimesel liikmesriigil võimatu pöörduda teiste liikmesriikide pädevate ametivõimude poole selleks, et viimased edastaksid vajaliku teabe maksu õigesti määramiseks.

64 Kuna direktiivi 77/799 artikkel 2 võimaldab liikmesriigi ametivõimudel võtta ühendust teise liikmesriigi pädevate ametivõimudega ainult konkreetse juhtumi puhul, siis esimese liikmesriigi maksuhaldur, kellel ei ole selles teises liikmesriigis asuvate maksuobjekti osade olemasolu kohta mingeid andmeid, saab algatada uurimise ainult siis, kui talle esitab nende maksuobjekti osade olemasolu kohta eelnevalt teavet kas see

teine liikmesriik, eelkõige sellise automaatse teabevahetuse süsteemi kaudu, nagu on kehtestatud direktiivi 2003/48 artiklis 9, maksukohustuslane ise või kolmandad isikud.

65 Vastupidi sellele, mida väidab E. H. A. Passenheim-van Schoot, ei piisa selleks, et võtta liikmesriigilt õigus kohaldada oma maksukohustuslaste suhtes erinevat maksu ümberarvutamise tähtaega olenevalt sellest, kas hoiused asuvad selles samas liikmesriigis või mõnes teises liikmesriigis, iseenesest pelgalt asjaolust, et liikmesriik ei ole oma maksukohustuslasi puudutavate pangaandmete saamiseks kasutusele võtnud direktiivi 77/799 artiklis 3 ette nähtud automaatse teabevahetuse võimalust. Jättes liikmesriikide hooleks korrapärase ja automaatse teabevahetuse kehtestamise nende teatud liiki juhtumite puhul, milles nad peavad sama direktiivi artiklis 9 ette nähtud konsultatsioonimenetluse raames kokku leppima, näeb nimetatud artikkel 3 liikmesriigile ette ainult võimaluse võtta ühendust teiste liikmesriikidega sellise mehhanismi kehtestamiseks, mille teostumine sõltub seega teiste liikmesriikide otsusest.

66 Kui liikmesriigis asuvaid maksuobjekti osasid varjatakse teise liikmesriigi maksuhalduri eest ning viimasel ei ole nende maksuobjekti osade olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, ei sõltu see, kas viimati nimetatud liikmesriigi poolt maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine kujutab endast proportsionaalset meedet võrreldes eesmärgiga tagada maksusätete järgimine, kuidagi seega sellest, kas see tähtaeg vastab vajalikule ajavahemikule teabe saamiseks liikmesriigilt, kus need maksuobjekti osad asuvad.

67 Kuna sellisel juhul, kui puuduvad andmed, mis võimaldavad uurimist algatada, on teabevahetuse mehhanismi kasutamine välistatud, tuleb liikmesriigi maksuhaldurile sellisel juhul, kui tegemist on teises liikmesriigis asuvate maksuobjekti osadega, maksu määramiseks pikema tähtaja andmise eesmärgiks pidada mitte sellele maksuhaldurile vajaliku aja andmist teiselt liikmesriigilt teabe saamiseks nende maksuobjekti osade suhtes, mis viimati nimetatud liikmesriigis asuvad, vaid nimetatud tähtaja eesmärgiks tuleb pidada ainult sellise pikema ajavahemiku ettenägemist, mille jooksul nende maksuobjekti osade võimalik avalikuks tulemine võib veel kaasa tuua maksu ümberarvutamise, kuna pärast seda avalikuks tulemist algatatud menetlus võib kaasa tuua maksu ümberarvutamise enne selle ajavahemiku lõppu.

68 Kuna liikmesriigi poolt maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine sel juhul, kui maksuobjekti osad asuvad teises liikmesriigis ja kui esimese liikmesriigi maksuhalduril puuduvad selle kohta andmed, ei ole seotud maksuhalduri võimalusega saada sellelt liikmesriigilt teavet, ei oma samuti tähtsust see, kas viimati nimetatud liikmesriigis kehtib pangasaladus.

69 Mis puudutab argumenti, et AWR-i artikli 16 lõikes 4 ette nähtud maksu ümberarvutamise tähtajaks on meelevaldselt määratud kaksteist aastat, siis tuleb tõdeda, et niivõrd, kuivõrd seda tähtaega pikendatakse maksuhalduri eest maksuobjekti osade varjamisel, ei näi liikmesriigi valik piirata seda tähtaega ajas ja määrata see piir vastavalt tähtajale, mida kohaldatakse maksupettuse puhul menetluse alustamisele, olevat ebaproportsionaalne.

70 Neil asjaoludel ei lähe see, et maksuhalduri eest varjatud maksuobjekti osadele on kehtestatud maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaeg kaksteist aastat, kaugemale sellest, mis on vajalik maksukontrolli tõhususe tagamiseks ja maksupettuste vastaseks võitluseks.

71 Liikmesriigile, kes kohaldab maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaega juhul, kui maksuobjekti osad asuvad teises liikmesriigis ja kui esimese liikmesriigi maksuhaldur ei ole neist teadlik, ei saa ette heita, et juhul, kui tulevad avalikuks maksuobjekti osad, mida samuti maksuhalduri eest varjati, kuid mis asuvad selles samas liikmesriigis, ei saa maksu ümberarvutamiseks kehtestatud viieaastast tähtaega pikendada.

72 Isegi kui maksukohustuslase suhtes kehtib kohustus deklareerida maksuhaldurile nii siseriiklik kui ka välismaine vara ja tulu, on maksukohustuslase jaoks sellegipoolest vara ja tulu osas, mille suhtes ei toimu automaatset teabevahetust, oht, et tema

elukohaliikmesriigi maksuhalduri eest varjatud vara ja tulu tuleb avalikuks, väiksem teisest liikmesriigist pärit vara ja tulu osas kui siseriikliku vara ja tulu puhul.

73 Seega, kui liikmesriik näeb ette pikema maksu ümberarvutamise tähtaja nende maksuobjekti osade suhtes, millest maksuhaldur ei ole teadlik, ei saa sellele liikmesriigile ette heita, et ta piirab selle tähtaja kohaldamisala nende maksuobjekti osadega, mis ei asu tema territooriumil.

74 Teine olukord puudutab juhtu, kui liikmesriigi maksuhalduril on teises liikmesriigis asuvate maksuobjekti osade kohta andmeid, mis võimaldavad uurimist algatada. Sellisel juhul ei ole õigustatud esimese liikmesriigi poolt sellise maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine, mille eesmärk ei ole konkreetselt võimaldada liikmesriigi maksuhalduril tulemuslikult kasutusele võtta niisuguse liikmesriikidevahelise vastastikuse abi mehhanismid, mis käivituks niipea, kui asjaomased maksuobjekti osad asuvad teises liikmesriigis.

75 Põhikohtuasjade hagejad väidavad, et kui liikmesriigi maksuhalduril on andmeid, mis oleksid tal võimaldanud pöörduda teiste liikmesriikide pädevate ametivõimude poole – kas siis direktiivis 77/799 ette nähtud vastastikuse abi või kahepoolsetes kokkulepetes sätestatu alusel – selleks, et need ametivõimud edastaksid neile vajalikku teavet maksu õigesti määramiseks, ei õigusta pelk asjaolu, et asjaomased maksuobjekti osad asuvad teises liikmesriigis, maksu ümberarvutamiseks lisatähtaja kohaldamist üldkorras, mis ei sõltu kuidagi ajavahemikust, mis on vajalik tulemuslikult nende vastastikuse abi mehhanismide kasutusele võtmiseks.

76 Eeltoodust tuleneb, et EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et juhul, kui hoiuseid ja neist saadavat tulu on varjatud nimetatud liikmesriigi maksuhalduri eest, kellel ei ole nende olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, kohaldab liikmesriik vara asumise korral teises

liikmesriigis pikemat maksu ümberarvutamise tähtaega kui siis, kui see vara asub esimeses liikmesriigis. Selles osas ei oma tähtsust see, et nimetatud teises liikmesriigis kehtib pangasaladus.

Kolmas küsimus kohtuasjas C-155/08

77 Kohtuasjas C-155/08 esitatud kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui EÜ artiklitega 49 ja 56 ei ole vastuolus teises liikmesriigis asuva vara ja sellest saadava tulu suhtes liikmesriigi poolt sellise maksu ümberarvutamise tähtaja kohaldamine, mis on pikem kui see, mida kohaldatakse samas liikmesriigis asuva vara ja tulu suhtes, siis kas neid artikleid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus ka see, et rahatrahv maksu ümberarvutamise esemeks oleva tulu või vara varjamise eest määratakse proportsionaalselt ümberarvutatud maksu summaga ja seega pikema ajavahemiku alusel.

78 Eelotsusetaotluses täpsustab nimetatud kohus, et arvestades AWR-i artiklis 67e maksuhaldurile antud võimalust määrata tahtliku teo või raske hooletuse tõttu liiga vähe maksu maksnud maksukohustuslasele ka rahatrahv kuni 100% esialgu maksmata jäänud maksust, kajastub välisriigist pärit vara või tulu puhul maksu ümberarvutamise tähtaja pikendamine trahvisummas, mis võidakse määrata.

79 Kohtuasjas C-155/08 arvab põhikohtuasja hageja, et isegi kui ühenduse õigusega ei ole vastuolus sellise õigusnormi nagu AWR-i artikli 16 lõike 4 kohaldamine, on EÜ artikliga 56 seevastu vastuolus sellise normi kohaldamine, mille kohaselt on välisriigist saadud vara ja tulu puhul ümberarvutamise tähtaja pikendamise tõttu sellisel juhul määrata võidav rahatrahv suurem kui see, mis võidakse määrata liikmesriigi territooriumil asuva vara ja tulu puhul.

80 Madalmaade, Belgia ja Itaalia valitsus leiavad seevastu, et liikumisvabadustega ei ole vastuolus see, kui maksu ümberarvutamise esemeks oleva välismaise vara või tulu varjamise korral määrata võidav rahatrahv arvutatakse proportsionaalselt selle pikema ajavahemiku alusel ümberarvutatud maksu summaga.

81 Komisjon märgib omalt poolt, et niivõrd, kuivõrd nimetatud maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaja kohaldamine ei ole vastuolus EÜ artiklitega 49 ja 56, kehtib sama ka nende rahatrahvide erinevuse kohta, mis määratakse Madalmaade maksuõiguse alusel sõltuvalt sellest, kas asjaomane vara või tulu asub selles või teises liikmesriigis.

82 Kõigepealt tuleb märkida, et AWR-i artikli 67e lõige 1 näeb ette, et kui maksukohustuslase tahtliku teo või raske hooletuse tõttu on maksuteates määratud liiga madal maksusumma, võib määrata trahvi kuni 100% ümberarvutatud maksu summast, ilma et tehtaks vahet, kas ümberarvutamise esemeks olev vara asub Madalmaades või teistes liikmesriikides.

83 Vastupidi sellele, mida väidab kohtuasjas C-155/08 põhikohtuasja hageja, ei ole põhikohtuasjas vaatluse all olevad siseriiklikud õigusnormid sarnased Itaalia ja Prantsuse õigusnormidega, mis olid vaatluse all asjades, milles tehti vastavalt 25. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 299/86: Drexl (EKL 1988, lk 1213) ja 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-276/91: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-4413) ja mis nägid käibemaksu valdkonnas õigusrikkumiste eest ette karistused, mis olid teisest liikmesriigist importimisel tasumisele kuuluva maksu puhul rangemad kui asjaomaste liikmesriikide territooriumil teostatud tehingutega seoses tasumisele kuuluva maksu puhul.

84 Põhikohtuasjades vaatluse all olevate õigusnormide puhul esinev oht, et Madalmaades elava maksukohustuslase suhtes kohaldatakse teises liikmesriigis asuva vara ja tulu puhul suuremat rahatrahvi kui siseriikliku vara ja tulu puhul, tuleneb vaid sellest, et ümberarvutamisel ja seega trahvi määramisel arvesse võetav ajavahemik võib

välismaise vara ja tulu puhul olla pikem kui siseriikliku vara ja tulu puhul, kuna viimastele ei kohaldata AWR-i artikli 16 lõikes 4 sätestatud maksu ümberarvutamise pikendatud tähtaega.

85 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 60–73, ei ole EÜ artiklitega 49 ja 56 vastuolus see, et juhul, kui vara ja tulu on varjatud nimetatud liikmesriigi maksuhalduri eest, kellel ei ole nende olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, kohaldab liikmesriik vara asumise korral teises liikmesriigis pikemat maksu ümberarvutamise tähtaega kui siis, kui see vara asub esimeses liikmesriigis.

86 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui liikmesriik kohaldab teises liikmesriigis asuva vara puhul pikemat maksu ümberarvutamise tähtaega kui esimeses liikmesriigis asuva vara puhul ja kui seda välismaist vara ja sellest saadavat tulu on varjatud esimese liikmesriigi maksuhalduri eest, kellel ei ole nende olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, ei ole nende artiklitega vastuolus see, kui rahatrahv selle välismaise vara ja tulu varjamise eest arvutatakse proportsionaalselt selle pikema ajavahemiku alusel ümberarvutatud maksu summaga.

Kohtukulud

87 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et juhul, kui hoiuseid ja neist saadavat tulu on varjatud nimetatud liikmesriigi maksuhalduri eest, kellel ei ole nende olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, kohaldab liikmesriik vara asumise korral teises liikmesriigis pikemat maksu ümberarvutamise tähtaega, kui siis, kui see vara asub esimeses liikmesriigis. Selles osas ei oma tähtsust see, et nimetatud teises liikmesriigis kehtib pangasaladus.**

2. **EÜ artikleid 49 ja 56 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui liikmesriik kohaldab teises liikmesriigis asuva vara puhul pikemat maksu ümberarvutamise tähtaega kui esimeses liikmesriigis asuva vara puhul ja kui seda välismaist vara ja sellest saadavat tulu on varjatud esimese liikmesriigi maksuhalduri eest, kellel ei ole nende olemasolu kohta mingeid andmeid, mis võimaldaksid uurimist algatada, ei ole nende artiklitega vastuolus see, kui rahatrahv selle välismaise vara ja tulu varjamise eest arvutatakse proportsionaalselt selle pikema ajavahemiku alusel ümberarvutatud maksu summaga.**

Allkirjad