TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 11. jūnijā *

Apvienotās lietas C-155/08 un C-157/08

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2008. gada 21. martā un kas Tiesā reģistrēti 2008. gada 16. aprīlī, tiesvedībās

X (C-155/08),

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretāre R. Šereša [*R. Şereş*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 11. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *X* vārdā — J. J. Fēnstrā [*J. J. Feenstra*] un L. K. A. Veismans [*L. C. A. Wijsman*], *advocaten*,

— Pasenheimas-van Šotas [*Passenheim-van Schoot*] vārdā — J. Hamers [*J. Hamer*], *advocaat*, un J. A. R. van Eisdens [*J. A. R. van Eijsden*] un E. K. K. M. Kemmerens [*E. C. C. M. Kemmeren*], *belastingadviseurs*,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Hrāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,

— Beļģijas valdības vārdā — Ž. K. Allo [*J.-C. Halleux*], pārstāvis,

— Itālijas valdības vārdā — I. Bruni [*I. Bruni*], pārstāve, kurai palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 49. un 56. pantu.

2 Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībās starp fiziskām personām, kuras dzīvo Nīderlandē, proti, *X* (lieta C-155/08) un Pasenheimu-van Šotu (lieta C-157/08) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) par Nīderlandes nodokļu administrācijas veikto nodokļu uzrēķinu pēc tam, kad tā atklājusi uzkrājumus citā dalībvalstī, kā arī ienākumus no šiem uzkrājumiem, kuri nav tikuši deklarēti.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 1. panta 1. punktā Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvā 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), ko groza Akts par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Līgumu, uz kuriem pamatojas Eiropas Savienība, pielāgojumiem (OV 1994, C 241, 21. lpp., un OV 1995, L 1, 1. lpp.; turpmāk tekstā — Direktīva 77/799), ir noteikts:

"Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentas iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt ienākumu nodokļus un kapitāla nodokļus [..]."

4 Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalsts kompetentā iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punktā minēto informāciju. Lūgumu saņēmušās valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro lūgums, ja šķiet, ka lūdzējas valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tā atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas cerētā mērķa sasniegšanā."

5 Direktīvas 77/799 3. pantā ir noteikts šādi:

"Tajos gadījumos, kurus nosaka saskaņā ar 9. pantā paredzēto apspriežu procedūru, dalībvalstu kompetentās iestādes bez iepriekšēja lūguma regulāri apmainās ar 1. panta 1. punktā minēto informāciju."

6 Direktīvas 77/799 8. panta 1. punkts, redakcijā, kas piemērojama faktiem, kuri ir pamatā lietai C-155/08, nosaka:

"Šī direktīva neuzliek pienākumu veikt izmeklēšanu vai sniegt informāciju, ja dalībvalstij, kas varētu informāciju sniegt, tās likumi vai administratīvā prakse neļauj veikt izmeklēšanu vai arī vākt vai izmantot šo informāciju pašai saviem nolūkiem."

7 Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas 2003/48/EK par tādu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, kas gūti kā procentu maksājumi par uzkrājumiem (OV L 157, 38. lpp.), mērķis atbilstoši tās 1. panta 1. punktam ir ļaut efektīvi uzlikt nodokļus ienākumiem no uzkrājumiem, kas gūti kā procentu maksājumi, kuri vienā dalībvalstī izmaksāti īpašuma beneficiāriem, kas ir fiziskas personas un citas dalībvalsts rezidenti, nodokļu vajadzībām, saskaņā ar šīs pēdējās dalībvalsts tiesību aktiem.

8 Direktīvas 2003/48 II nodaļā ar nosaukumu "Informācijas apmaiņa" ir paredzēts, ka maksājumu pārstāvis sniedz informāciju par šiem procentiem kompetentajai iestādei dalībvalstī, kuras ir reģistrēts (8. pants), kā arī automātisku informācijas apmaiņu starp šo iestādi un kompetento iestādi procentu beneficiāra dzīvesvietas dalībvalstī (9. pants).

9 Saskaņā ar 9. pantu:

"1. Maksājumu pārstāvja dalībvalsts kompetentā iestāde pārsūta 8. pantā minēto informāciju kompetentajai iestādei dalībvalstī, kas ir īpašuma beneficiāra dzīvesvietas valsts.

2. Informācijas paziņošana notiek automātiski vismaz reizi gadā, sešos mēnešos pēc maksājumu pārstāvja dalībvalsts nodokļu gada beigām par visiem attiecīgā gada laikā veiktajiem procentu maksājumiem.

3. Direktīvas [77/799] noteikumus piemēro informācijas apmaiņai saskaņā ar šo direktīvu, ja šīs direktīvas noteikumi no tiem neatkāpjas. Tomēr informācijai, kas jāsniedz atbilstoši šai nodaļai, nepiemēro Direktīvas [77/799] 8. pantu."

10 Direktīvas 2003/48 10. panta 1. punkts, kurš ietilpst tās III nodaļā ar nosaukumu "Pārejas noteikumi", paredz, ka pārejas perioda laikā Beļģijas Karalistei, Luksemburgas Lielhercogistei un Austrijas Republikai nav jāpiemēro šīs direktīvas II nodaļas noteikumi.

Nīderlandes tiesiskais regulējums

11 Vispārējā likuma par nodokļiem (*Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*; turpmāk tekstā — "*AWR*") 16. pantā ir noteikts šādi:

"1. Ja kāds apstāklis pamato pieņēmumu par nepamatoti neaprēķinātu vai samazināti aprēķinātu nodokli, [..] Nodokļu dienesta priekšnieks var veikt nodokļu uzrēķinu. [..].

[..]

3. Pieņemt paziņojumu par nodokļu uzrēķinu var piecu gadu laikā, skaitot no nodokļa parāda rašanās dienas. [..]

4. Ja par nodokļa priekšmeta daļu, kas atrodas vai ir gūta ārvalstīs, ir aprēķināts samazināts nodoklis, nodokļa uzrēķinu, atkāpjoties no 3. punkta pirmā teikuma, var veikt 12 gadu laikā, skaitot no nodokļa parāda rašanās dienas."

12 *AWR* 67.e panta 1. un 2. punkts ir šādi:

"1. Ja attiecībā uz nodokļiem, kas tiek iekasēti, nosakot nodokļa summu, fakts, ka paziņojumā par nodokli ir norādīta pārāk zema apliekamā summa, vai arī, ka ir ticis iekasēts pārāk mazs nodoklis, ir radies nodokļu maksātāja nodoma vai izdarīta pārkāpuma dēļ, tad šīs fakts ir uzskatāms par pārkāpumu, par kuru inspektors

vienlaikus ar nodokļa uzrēķinu var noteikt naudas sodu līdz pat 100 % apmērā no naudas soda aprēķina bāzes, kas paredzēta 2. punktā.

2. Naudas soda aprēķina bāzi [..] veido paziņojumā par uzrēķinu norādītā summa [..]."

13 Valsts sekretāra finanšu lietās 2002. gada 24. maija dekrētā Nr. *CPP*2001/3595, *V-N* 2002/29.4, par regulējumu saistībā ar starptautisko savstarpējo palīdzību nodokļu iekasēšanas jomā (*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*; turpmāk tekstā — "*Staatssecretaris van Financiën* dekrēts") ir ietvertas vadlīnijas attiecībā uz Direktīvas 77/799 īstenošanu.

14 Saskaņā ar šī dekrēta 4.1. punktu ar nosaukumu "Noteikumi informācijas pieprasījuma no ārvalstīm veidošanai":

"Informāciju var pieprasīt par organizācijām un fiziskām personām un to var veidot, ja šī informācija var sniegt iespēju noteikt pareizu nodokļa parāda apmēru (Direktīvas [77/799] 1. pants), vai ja šī informācija ir nepieciešama attiecīgo divpusējo konvenciju nodokļu jomā īstenošanai un/vai Nīderlandes nodokļu tiesību aktu piemērošanai (skat. divpusējo konvenciju nodokļu jomā dažādos pantos par informācijas pieprasīšanu). Pieprasījums ir jāveido par konkrētu gadījumu. Nevar notikt "makšķerēšana". Pirms veidot informācijas pieprasījumu no ārvalstīm, ir jābūt izsmeltiem parasti lietotajiem vietējiem informācijas ieguves līdzekļiem (izsmelšanas princips)."

15 *Staatssecretaris van Financiën* dekrēta 5.2. punkta nosaukums ir "Automātiska informācijas apmaiņa". Tā 5.2.1. punkts saukts "Juridiskais pamatojums":

"Automātiskā informācijas apmaiņa ir skaidri paredzēta Direktīvas [77/799] 3. pantā un [1988. gada 25. janvārī Strasbūrā parakstītās] Konvencijas par administratīvo sadarbību nodokļu jomā 6. pantā. No [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO)] 1977. gada modeļa konvencijas komentāra izriet, ka noteikumi par informācijas apmaiņu it īpaši attiecas uz automātisku apmaiņu ar šādu informāciju.

Automātiska informācijas apmaiņa tiek īstenota ar konvencijas dalībvalstu starpā noslēgtiem nolīgumiem. Šie nolīgumi attiecas uz sniedzamās informācijas veidiem, kā arī uz apstākļiem un veidu, kādā apmaiņai jānotiek.

Par šiem nolīgumiem tiek pieņemti noteikumi (vai slēgtas vienošanās). Nīderlandē šie noteikumi tiek publicēti *Staatscourant* [..]

Nīderlande ir noslēgusi zināmu skaitu īpašu konvenciju attiecībā uz automātisku informācijas apmaiņu. [..]"

16 1997. gada 16. oktobrī Nīderlandes Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika pieņēma noteikumus par informācijas apmaiņu nodokļu jomā (Nr. *AFZ*97/3934 *M*, *Stcr*. 1997, Nr. 235). Šajos noteikumos nav paredzēta nedz automātiska informācijas apmaiņa, nedz apmaiņa pēc pašu ierosmes par procentiem vai līdzekļiem, kas iegūti no uzkrājumiem. Nīderlandes Karaliste ar Luksemburgas Lielhercogisti nav noslēgusi nevienu konvenciju par informācijas apmaiņu nodokļu jomā.

Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-155/08

17 Ar 2000. gada 27. oktobra vēstuli Beļģijas Karalistes speciālā nodokļu inspekcija pēc savas iniciatīvas nosūtīja Nīderlandes nodokļu administrācijai informāciju par Nīderlandē dzīvojošu personu bankas kontiem Luksemburgā dibinātajā *Kredietbank Luxembourg* (turpmāk tekstā — "*KB-Lux*").

18 Tā kā šīs informācijas pārbaudes rezultātā tika izdarīts secinājums, ka *X* bija šāds konts, *Belastingsdienst* inspektors (Nīderlandes nodokļu administrācijas inspektors; turpmāk tekstā — "inspektors") šai [juridiskajai] personai pieprasīja paskaidrojumus šajā sakarā. Pēc vēstuļu apmaiņas inspektora un *X* valdes starpā, pēdējā minētā 2002. gada 8. maija vēstulē norādīja, ka tai kopš 1993. gada ir atvērts konts *KB-Lux*. Ar 2002. gada 23. augusta vēstuli *X* sniedza precīzāku informāciju, īpaši par konta stāvokli attiecīgajā laika posmā.

19 2002. gada 12. novembrī *X* saņēma paziņojumu par uzrēķinu sakarā ar kapitāla nodokli par 1998. gadu, kurā bija ietverti arī labojumi, kas attiecās, pirmkārt, uz ienākuma nodokli un iemaksām sociālās apdrošināšanas shēmā par 1993. līdz 2000. gadu un, otrkārt, kapitāla nodokli par 1994. līdz 2001. gadu. Tai tika uzlikts arī naudas sods 50 % apmērā no summām, par kurām tika veikts uzrēķins.

20 Tā kā sūdzība par šo paziņojumu tika noraidīta, *X* cēla prasību *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelāciju tiesa), apgalvojot, ka *AWR* 16. panta 4. punktā paredzētais 12 gadu termiņš uzrēķinam ar nodokli apliekamām summām ārvalstīs esot pretrunā Kopienu tiesībām.

21 Ar 2006. gada 18. janvāra lēmumu šī tiesa prasību atzina par nepamatotu, bet, konstatējusi, ka saprātīgs termiņš ir beidzies, atcēla inspektora lēmumu un samazināja uzrēķina summu.

22 *X* par šo nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai EKL 49. pants un EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neliedz dalībvalstij gadījumos, kad tās nodokļu dienestam netiek deklarēti (ieņēmumi no) uzkrājumi (-em) ārvalstīs, piemērot tiesību normu, kas, lai kompensētu efektīvu pārbaužu trūkumu, attiecībā uz uzkrājumiem ārvalstīs paredz 12 gadu termiņu, kurā var veikt nodokļu uzrēķinu, bet tai pašā laikā attiecībā uz (ieņēmumiem no) uzkrājumiem, kas atrodas attiecīgajā dalībvalstī, kur ir iespējams veikt efektīvas pārbaudes, ir noteikts piecu gadu termiņš, kurā var veikt nodokļu uzrēķinu?

2) Vai atbilde uz pirmo jautājumu būtu citāda, ja attiecīgie uzkrājumi būtu dalībvalstī, kurā darbojas banku noslēpums?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai EKL 49. un 56. pants šādā gadījumā liedz uzlikt naudas sodu par ienākumu vai īpašuma nedeklarēšanu, par ko tiek veikts nodokļa uzrēķins, atbilstoši summai, kas tiek aprēķināta par šo ilgāko laika posmu?"

Lieta C-157/08

23 Pēc sava laulātā nāves, Pasenheima-van Šota 2003. gada 10. janvārī pēc savas ierosmes Nīderlandes nodokļu administrācijai paziņoja visu informāciju par uzkrājumiem, kurus pārvaldīja Vācijā reģistrēta banka un kuri piederēja viņai un viņas mirušajam laulātajam. Šie uzkrājumi līdz šim nebija tikuši minēti viņu nodokļu deklarācijās saistībā ar ienākuma nodokli un sociālās apdrošināšanas iemaksām, kā arī kapitāla nodokli.

24 Pēc Pasenheimas-van Šotas lūguma inspektors viņai piemēroja tā saukto "nožēlošanas režīmu" un tādēļ viņai neuzlika nekādu naudas sodu. 2005. gada 13. maijā viņš viņai tomēr nosūtīja paziņojumus par uzrēķinu par, pirmkārt, ienākuma nodokli un iemaksām sociālās apdrošināšanas shēmā par 1993. līdz 1996. gadu un, otrkārt, par kapitāla nodokli par 1994. līdz 1997. gadu, kā arī saistītos lēmumus attiecībā uz procentiem.

25 Pasenheima-van Šota par šo paziņojumu cēla prasību *Rechtbank te Arnhem* (Arnemas Iecirkņa tiesa), apgalvojot, ka *AWR* 16. panta 4. punktā paredzētais 12 gadu termiņš uzrēķinam ar nodokli apliekamām summām ārvalstīs esot pretrunā Kopienu tiesībām.

26 Pēc šīs prasības noraidīšanas Pasenheima-van Šota ar kasācijas sūdzību vērsās *Hoge Raad der Nederlanden*, kura nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālo jautājumu, kurš ir identisks lietā C-155/08 uzdotajam pirmajam prejudiciālajam jautājumam.

27 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2008. gada 26. maija rīkojumu lietas C-155/08 un C-157/08 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesa vajadzībām, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu lietā C-155/08 un jautājumu lietā C-157/08

28 Par lietā C-155/08 uzdoto pirmo un otro jautājumu un lietā C-157/08 uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem gadījumā, ja nodokļu iestādēm nav deklarēti uzkrājumi un/vai ienākumi no šiem uzkrājumiem, termiņš uzrēķinam ir pieci gadi, ja šie uzkrājumi atrodas šajā pašā dalībvalstī, bet tas tiek pagarināts līdz 12 gadiem, ja šie uzkrājumi atrodas citā dalībvalstī. Tā uzdod jautājumu par fakta, ka citas dalībvalsts tiesību aktos ir paredzēts banku noslēpums, iespējamo ietekmi šajā sakarā.

Par brīvas aprites iespējamo ierobežošanu

29 Prasītāji pamata prāvās un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka tāds tiesiskais regulējums, kā pamata lietās apskatāmais, ierobežo gan pakalpojumu sniegšanas brīvību, gan kapitāla brīvu apriti. Faktiski ar šo tiesisko regulējumu nodokļu maksātājam, kas dzīvo Nīderlandē, tiek padarīta nepievilcīga iespēja pārskaitīt savus uzkrājumus uz citu dalībvalsti un tos tur paturēt. Arī ārpus Nīderlandes dibinātai [juridiskai] personai nešķiet pievilcīga iespēja pieņemt šīs dalībvalsts rezidentu uzkrājumus un sniegt šiem rezidentiem pakalpojumus.

30 Turpretim Nīderlandes un Beļģijas valdības uzskata, ka šis tiesiskais regulējums neveido šķērsli nedz pakalpojumu sniegšanas brīvībai, nedz arī kapitāla brīvai apritei. *AWR* 16. panta 4. punkts ir piemērojams neatkarīgi no nodokļu maksātāja pilsonības, vai tā dibināšanas vietas vai dzīvesvietas. Arī attiecībā uz nodokļu maksātāju, kurš nodokļu iestādēm deklarē no uzkrājumiem gūtos ienākumus, šī norma neveido šķērsli, lai šos uzkrājumus paturētu citā dalībvalstī. Pat gadījumos, kad šie uzkrājumi nodokļu

iestādēm netiek deklarēti, garāka uzrēķina veikšanas termiņa piemērošana nekādā veidā nevar atturoši ietekmēt šo uzkrājumu paturēšanu citā dalībvalstī, ja šādā gadījumā minētajām iestādēm nav reālas iespējas iegūt informāciju par šiem uzkrājumiem.

31 Nīderlandes valdība piebilst, ka garāka uzrēķina termiņa piemērošana neveido nekādu diskrimināciju saistībā ar tiesisko drošību attiecībā uz ārvalstīs esošiem uzkrājumiem salīdzinājumā ar Nīderlandē esošajiem, ciktāl otrajā gadījumā tiesiskā drošība var rasties un tai ir jārodas, vispirms un galvenokārt, deklarējot minētos uzkrājumus un no tiem gūtos ienākumus. Beļģijas valdība no savas puses piebilst, ka *AWR* 16. panta 4. punktu nevar uzskatīt par diskriminējošu, jo nodokļu maksātājiem, kuriem ir uzkrājumi Nīderlandē dibinātās bankās, ir piemērojama automātiska viņu datu deklarēšana nodokļu iestādēm un šī dalībvalsts nepieļauj jebkādu minēto uzkrājumu nedeklarēšanu, bet par nodokļu maksātājiem, kuri savus uzkrājumus ir noguldījuši citās dalībvalstīs, informācijas apmaiņa var būt tikai ierobežotā apmērā.

32 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka EKL 49. pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-118/96 *Safir*, *Recueil*, I-1897. lpp., 23. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 23. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-318/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-6957. lpp., 81. punkts).

33 Turklāt, kapitāla brīvas aprites ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta izpratnē it īpaši ir tādi dalībvalsts paredzēti pasākumi, kuri tās rezidentus var atturēt ņemt aizņēmumus vai veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-7587. lpp., 18. punkts).

34 Šajā gadījumā no *AWR* 16. panta 3. un 4. punkta izriet, ka, ja aplikšana ar nodokli nav notikusi, vai nodoklis ir uzlikts tikai nelielā apmērā, tad Nīderlandes nodokļu iestādes var veikt nodokļu uzrēķinu piecu gadu laikā attiecībā uz uzkrājumiem Nīderlandē, un 12 gadu laikā attiecībā uz uzkrājumiem ārvalstīs.

35 Ja, paredzot nodokļu iestāžu pilnvaru ierobežojumu, nosakot maksimālo termiņu uzrēķinam, Nīderlandes likumdevējs tādējādi ir vēlējies Nīderlandē dzīvojošiem nodokļu maksātājiem piešķirt tiesisko drošību attiecībā uz viņu fiskālajiem pienākumiem, tad šī drošība attiecībā uz uzkrājumiem un ienākumiem no citām dalībvalstīm tiek garantēta tikai pēc 12 gadiem piecu vietā.

36 Šī atšķirīgā attieksme atkarībā no uzkrājumu novietojuma nezūd tādēļ — kā uzsvērušas Nīderlandes un Beļģijas valdības —, ka nodokļu maksātājam vienmēr ir iespēja nodokļu iestādēm deklarēt savus ārvalstīs esošos uzkrājumus un no tiem gūtos ienākumus.

37 Pietiek atgādināt, ka attiecībā uz valstī esošajiem uzkrājumiem vai ienākumiem, kā tiesas sēdē piekritusi arī Nīderlandes valdība, uzrēķina termiņš nav garāks gadījumā, ja tie netiek deklarēti nodokļu iestādēm. Tas pats ir attiecināms uz situāciju, kad nodokļu iestādēm nav deklarēti valstī esošie uzkrājumi vai ienākumi, kuri netiek turēti bankas kontā, vai to izcelsme nav šāds konts un kuri tādējādi nav obligāti jādeklarē nodokļu iestādēm. No tā izriet, ka, ja nodokļu maksātājs nedeklarē savus valstī esošos uzkrājumus vai gūtos ienākumus, pēc pieciem gadiem viņam rodas tiesiskā drošība, ka tie ar nodokli vairs netiks aplikti, bet gadījumā, kad deklarēti netiek uzkrājumi vai ienākumi citā dalībvalstī, šāda drošība iestājas tikai pēc 12 gadiem.

38 Turklāt, ja uzrēķinam tiek pievienota arī soda nauda, tā tiek aprēķināta, ņemot vērā uzrēķina bāzes summu un tādējādi arī ņemot vērā tā periodu, kas nozīmē, ka gadījumā, kad tiek piemērots garākais *AWR* 16. panta 4. punktā paredzētais uzrēķina termiņš, nodokļu maksātājs sastopas ar risku, ka viņam tiks uzlikta soda nauda, kas aprēķināta,

pamatojoties par uzrēķinu, kura bāzes periods ir ilgāks nekā laika posms, kuru varētu ņemt vērā gadījumā, kad ar nodokli apliekamās summas, par kurām tiek veikts uzrēķins, būtu atradušās Nīderlandē.

39 Šo iemeslu dēļ, ja Nīderlandē rezidējošiem nodokļu maksātājiem tiek piemērots ilgāks uzrēķina termiņš attiecībā uz uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, kuri atrodas ārpus šīs dalībvalsts, tad šiem nodokļu maksātājiem tiek padarīta mazāk pievilcīga iespēja pārskaitīt savus uzkrājumus uz citu dalībvalsti, lai izmantotu tajā sniegtos finanšu pakalpojumus, atšķirībā no iespējas saņemt finanšu pakalpojumus Nīderlandē.

40 No tā izriet, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatāmais ir gan pakalpojumu sniegšanas brīvības, gan kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar attiecīgi EKL 49. un 56. pantu.

Par brīvas aprites brīvību ierobežojuma attaisnojumu

41 Nīderlandes, Beļģijas un Itālijas valdības uzskata, ka *AWR* 16. panta 4. punkts ir pamatojams ar vajadzību saglabāt finanšu kontroles efektivitāti, kā arī — kā to norāda Nīderlandes valdība — ar krāpšanas apkarošanu.

42 Minētās valdības, pirmkārt, atzīmē, ka garāka uzrēķina termiņa piemērošana dalībvalsts rezidentu uzkrājumiem, kas tiek turēti ārpus šīs dalībvalsts, kā arī ienākumiem no šiem uzkrājumiem ir izskaidrojama ar to, ka šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm nav reālas iespējas iegūt informāciju par uzkrājumiem citā dalībvalstī. Tās šajā sakarā uzsver, ka Direktīvas 2003/48 piektajā apsvērumā Kopienu likumdevējs ir atzinis, ka "nepastāvot valstu nodokļu sistēmu saskaņošanai attiecībā uz nodokļu uzlikšanu ienākumiem, kas gūti no uzkrājumiem kā procentu maksājumi, jo īpaši ciktāl

tas attiecas uz rīcību ar procentiem, ko saņem nerezidenti, dalībvalstu rezidentiem savā dzīvesvietas dalībvalstī pašlaik bieži pastāv iespēja izvairīties no jebkādu nodokļu uzlikšanas procentiem, ko tie saņem citā dalībvalstī".

43 Šajā kontekstā gadījumā, ja atklātos citās dalībvalstīs esoši uzkrājumi, garāks uzrēķina termiņš ļautu šādus uzkrājumus un no tiem gūtos ienākumus ar nodokļiem aplikt tādā pašā veidā kā valstī esošos uzkrājumus un no tiem gūtos ienākumus. Tādējādi pamata lietās, ja nepastāvētu garāks uzrēķina termiņš, attiecīgos uzkrājumus un no tiem gūtos ienākumus noteiktu skaitu gadu nevarētu aplikt ar nodokļiem. Garāka uzrēķina termiņa piemērošana arī kompensējot laika posmu, kas nepieciešams, lai ar dalībvalstu savstarpējās sadarbības palīdzību iegūtu informāciju.

44 Otrkārt, garāks uzrēķina termiņš ir uzskatāms par nepieciešamu krāpšanas nodokļu jomā apkarošanas ietvaros. Šajā sakarā Nīderlandes valdība uzskata, ka *AWR* 16. panta 4. punkts ir piemērojams tikai tad, ja ārvalstīs esošie uzkrājumi nav deklarēti nodokļu iestādēm un tām nav informācijas, uz kuras pamata tā varētu sākt izmeklēšanu pēc savas iniciatīvas, proti, vienīgi krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas gadījumos.

45 Šajā sakarā Tiesa jau ir atzinusi, ka EK līgumā paredzētās aprites brīvības ierobežojumu attaisnojums var būt tādi primāri vispārējo interešu apsvērumi kā nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti (skat. it īpaši 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 55. punkts), kā arī krāpšanas apkarošanas nodokļu jomā (skat. it īpaši 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 81. punkts).

46 Attiecībā uz kapitāla apriti atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunktam EKL 56. pants neskar dalībvalstu tiesības veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, it īpaši nodokļu jomā.

47 Tomēr, lai ierobežojošs pasākums būtu pamatots, ar to vienalga ir jāievēro samērīguma princips tādā nozīmē, ka šādam pasākumam jābūt piemērotam paredzētā mērķa sasniegšanai un tas nevar pārsniegt mērķa sasniegšanai nepieciešamo (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 28. punkts).

48 Minētā ietvaros prasītāji pamata prāvā, pirmkārt, norāda, ka pamata lietā apskatāmais valsts tiesiskais regulējums nav piemērots paredzēto mērķu sasniegšanai, jo uzrēķina termiņa pagarināšana pati par sevi nepalielina dalībvalsts nodokļu iestāžu pilnvaras attiecībā uz citās dalībvalstīs esošiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem. Tāds it īpaši ir gadījums, ja šajā dalībvalstī darbojas banku noslēpums.

49 Šajā sakarā jāatgādina, ka, ja uzrēķina termiņa pagarināšana pati par sevi nepastiprina dalībvalsts nodokļu iestāžu izmeklēšanas pilnvaras, tā tomēr šīm iestādēm gadījumā, ja tiek atklāti ar nodokli apliekami līdzekļi citās dalībvalstīs, par kuriem tām nebija zināms, dod iespēju uzsākt izmeklēšanu un, ja atklājas, ka šie līdzekļi nav aplikti ar nodokli vai tas ir darīts nepietiekamā apmērā, izdot paziņojumu par uzrēķinu.

50 Kā tas ir pierādīts ar pamata lietas C-155/08 faktiem, tas pats ir attiecināms uz gadījumu, kad dalībvalsts nodokļu iestādes ir informētas par līdzekļiem, kas tiek turēti citā dalībvalstī, kurā piemēro banku noslēpumu.

51 Otrkārt, kad dalībvalsts piemēro garāku uzrēķina termiņu citā dalībvalstī turētiem vai iegūtiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, nodokļu maksātāji, kuriem pieder šie

uzkrājumi, var tikt atturēti nedeklarēt šādus uzkrājumus vai no tiem gūtos ienākumus nodokļu iestādēm, lai vēlāk tiem netiktu piemērots uzrēķins, kā arī, attiecīgā gadījumā, soda nauda, kas abi aprēķināti, ņemot vērā laika posmu, kurš var sasniegt 12 gadus.

52 Tādēļ jāpiekrīt, ka tāds tiesiskais regulējums kā *AWR* 16. panta 4. punkts palīdz nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā.

53 Tomēr vēl ir jāizvērtē, vai — kā pakārtoti uzskata arī prasītāji pamata lietā — ar šādu tiesisko regulējumu tiek pārsniegtas šo mērķu sasniegšanai nepieciešamā robežas.

54 Prasītāji pamata prāvā uzskata, ka *AWR* 16. panta 4. punktā nav ņemta vērā iespēja, kas dalībvalstīm piešķirta saskaņā ar Direktīvas 77/799 1.–3. pantu, proti, iespēja iegūt no citas dalībvalsts visu informāciju, kas nepieciešama precīzas nodokļa summas noteikšanai. Tie šajā sakarā uzsver, ka minētajā 3. pantā ir paredzēta iespēja izveidot automātisku informācijas apmaiņu. Tas, vai dalībvalsts šīs informācijas apmaiņas iespējas izmanto, ir atkarīgs no tās pašas brīvas gribas un to nekādi nevar pārmest nodokļu maksātājam.

55 Turklāt pamata prāvā apskatāmā valsts tiesību norma neesot samērīga, jo ar to netiekot nošķirts, vai Nīderlandes Karaliste ir noslēgusi nolīgumu par informācijas apmaiņu ar dalībvalsti, kurā atrodas ar nodokli apliekamie līdzekļi, nedz arī tas, vai šajā otrajā dalībvalstī tiek piemērots banku noslēpums, nedz pat tas, vai runa ir par citu dalībvalsti vai trešo valsti. Šajā sakarā prasītāji pamata prāvā precizē, ka nolīguma par informācijas apmaiņu ieviešana parasti neprasa papildus septiņus gadus laika, kas paredzēts *AWR* 16. panta 4. punktā. Tie uzskata, ka šis termiņš ir ticis noteikts visai patvaļīgi, norādot uz termiņu, kurā jāierosina krimināllieta krāpšanas gadījumā, kaut arī Nīderlandes krimināltiesībās šis termiņš lietas ierosināšanai ir vienāds gan attiecībā uz valsts, gan pārrobežu situācijām.

56 Turpretim to dalībvalstu valdības, kuras iesniegušas savus apsvērumus, uzskata, ka garāka uzrēķina termiņa piemērošana ar nodokli apliekamiem līdzekļiem dalībvalstī ir nepieciešama, lai izlīdzinātu situāciju, kad pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm nav reālas iespējas iegūt informāciju par otrajā dalībvalstī turētajiem uzkrājumiem.

57 Attiecībā uz iespējamo prasību par dalībvalstu savstarpēju palīdzību šīs valdības norāda, ka dalībvalsts pieprasījumu saskaņā ar Direktīvas 77/799 2. pantu var iesniegt tikai konkrētos gadījumos, kad šīs dalībvalsts rīcībā jau ir pietiekami pierādījumi, no kuriem izdarīt secinājumus. Turklāt, ja otrā dalībvalstī tiek piemērots banku noslēpums, tad ar šīs direktīvas 8. pantu tiekot radīts šķērslis šādi aizsargātas informācijas paziņošanai. Visbeidzot, attiecībā uz ienākumiem no uzkrājumiem nav nekādas divpusējas konvencijas, uz kuras pamata varētu notikt automātiska informācijas apmaiņa, kā tas paredzēts minētās direktīvas 3. pantā.

58 Šajā sakarā jāatzīmē, ka saskaņā ar *AWR* 16. panta 4. punktu uzrēķina termiņš ir pieci līdz 12 gadi, neatkarīgi no tā, vai konkrētā gadījumā Nīderlandes Karalistei ir iespēja iegūt nepieciešamo informāciju no dalībvalsts, kurā tiek turēti ar nodokli apliekamie līdzekļi, vai nu, izmantojot Direktīvā 77/799 paredzēto savstarpējo palīdzību, vai arī ar informācijas apmaiņu, pamatojoties uz divpusējo konvenciju, kas noslēgta ar šo otru dalībvalsti. Turklāt garāks uzrēķina termiņš ir piemērojams arī gadījumos, kad banku noslēpuma piemērošanas otrā dalībvalstī dēļ lūgums sniegt informāciju par bankas īpašumā esošiem datiem ir nesekmīgs.

59 No tā izriet, ka tāda tiesiskā regulējuma kā pamata lietā apskatāmais ietvaros attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādēm piedāvātais papildu termiņš attiecībā uz citā dalībvalstī turētiem vai ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, kas radušies, gluži neatbilst termiņam, kāds šīm iestādēm ir nepieciešams, lai pārbaudītu noteiktu informāciju šajā otrajā dalībvalstī, izmantojot Direktīvā 77/799 paredzēto savstarpējās palīdzības lūgumu, vai ar divpusēju konvenciju paredzētu informācijas apmaiņu.

60 Katrā ziņā no tā tomēr neizriet, ka termiņa, kurā šīs iestādes var izdot paziņojumu par uzrēķinu attiecībā uz citā dalībvalstī turētiem uzkrājumiem vai ienākumiem no tiem, pagarināšana būtu nesamērīga ar mērķi nodrošināt valsts nodokļu tiesību normu ievērošanu.

61 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka — neskarot attiecīgā gadījumā piemērojamās Kopienu tiesību saskaņošanas normas — dalībvalstij nevar uzlikt par pienākumu pārveidot savu tiesisko regulējumu nodokļu kontroles jomā, atbilstoši katrā no pārējām dalībvalstīm vai trešās valstīs valdošajai īpašajai situācijai.

62 Lai izvērtētu, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā apskatāmais nepārsniedz nodokļu kontroles efektivitātei un cīņai ar krāpšanu nodokļu jomā nepieciešamo, šie abi gadījumi ir jānošķir.

63 Pirmajā gadījumā runa ir par situāciju, kad līdzekļi, kas ar nodokli ir apliekami vienā dalībvalstī un atrodas otrā dalībvalstī, nav tikuši deklarēti pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm un tām nav nekādu pierādījumu, uz kuru pamata varētu sākt izmeklēšanu. Šādā situācijā šai pirmajai dalībvalstij nav iespējas vērsties pie otras dalībvalsts kompetentajām iestādēm, lai tās sniegtu informāciju, kas nepieciešama precīzas nodokļa summas aprēķinam.

64 Tā kā ar Direktīvas 77/799 2. pantu dalībvalsts iestādēm vērsties pie citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir atļauts tikai konkrētās situācijās, tad pirmās dalībvalsts nodokļu iestādes, kurām nav nekādu pierādījumu par citā dalībvalstī esošiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, izmeklēšanu var sākt tikai tad, ja tām informāciju par šo līdzekļu esamību ir iepriekš paziņojusi vai nu cita dalībvalsts, it īpaši ar

Direktīvas 2003/48 9. pantā paredzētās automātiskās informācijas sistēmas palīdzību, vai nodokļu maksātājs pats, vai arī trešās personas.

65 Pretēji Pasenheimas-van Šotas nostājai tas, ka dalībvalsts, lai no bankām iegūtu informāciju par saviem nodokļu maksātājiem, neizmanto Direktīvas 77/799 3. pantā paredzēto automātiskās informācijas apmaiņas iespēju, pats par sevi nav pietiekami, lai šī dalībvalsts nedrīkstētu minētajiem nodokļu maksātājiem piemērot atšķirīgus uzrēķina termiņus, atkarībā no tā, vai viņu uzkrājumi tiek turēti šajā pašā dalībvalstī vai citā dalībvalstī. Atļaujot dalībvalstīm pašām izveidot regulāras un automātiskas informācijas apmaiņas mehānismu attiecībā uz informācijas kategorijām, kuras tām jānosaka saskaņā ar šīs direktīvas 9. pantā paredzēto apspriežu procedūru, ar minēto 3. pantu ir tikai paredzēta iespēja, ka dalībvalsts var sazināties ar citām dalībvalstīm par šāda mehānisma izveidi, kura tādēļ ir atkarīga no šo citu dalībvalstu lēmuma.

66 Kad līdzekļi, kas ar nodokli ir apliekami vienā dalībvalstī un atrodas otrā dalībvalstī, nav tikuši deklarēti pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm un tām nav nekādu pierādījumu, uz kuru pamata varētu sākt izmeklēšanu, tad jautājums par to, vai pēdējā minētā dalībvalstī piemērotais pagarinātais uzrēķina termiņš ir samērīgs līdzeklis, lai nodrošinātu nodokļu tiesību aktu ievērošanu, tādējādi nekādi nav atkarīgs no tā, vai šis termiņš atbilst laika posmam, kas nepieciešams, lai iegūtu informāciju no dalībvalsts, kurā šie ar nodokli apliekami līdzekļi tiek turēti.

67 Tā kā šādā gadījumā nav pierādījumu, uz kuru pamata varētu uzsākt izmeklēšanu un tādējādi nevar izmantot informācijas apmaiņas mehānismu, tad, piešķirot dalībvalsts nodokļu iestādēm garāku termiņu nodokļa apmēra noteikšanai attiecībā uz citā dalībvalstī turētiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, tām netiek sniegts laiks, lai iegūtu informāciju no citas dalībvalsts par tajā turētajiem ar nodokli apliekamajiem līdzekļiem, bet gan tikai paredzēts ilgāks laika posms, kura ietvaros vēl pēc šo ar nodokli apliekamo līdzekļu atklāšanas būtu iespējams veikt par tiem uzrēķinu tiktāl, ciktāl pēc līdzekļu atklāšanas uzsāktā izmeklēšana varētu sekmīgi noslēgties ar uzrēķina veikšanu vēl pirms minētā laika posma izbeigšanās.

68 Turklāt, tā kā garāka uzrēķina termiņa piemērošana ar nodokli apliekamiem līdzekļiem dalībvalstī attiecībā uz citā dalībvalstī turētiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, par kuriem pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm nav nekādu pierādījumu, nav uzskatāma par šīm iestādēm piešķirtu iespēju iegūt informāciju no otras dalībvalsts, tad nav arī svarīgi, vai šajā otrajā dalībvalstī tiek piemērots banku noslēpums.

69 Attiecībā uz argumentu, ka *AWR* 16. panta 4. punktā paredzētais 12 gadu uzrēķina termiņš esot noteikts patvaļīgi, ir jāatzīst, ka, ja šis termiņš tiek pagarināts gadījumiem, kad ar nodokli apliekamie līdzekļi nodokļu iestādēm netiek deklarēti, tad par nesamērīgu nav uzskatāma dalībvalsts izvēle šo termiņu ierobežot laikā un noteikt šo ierobežojumu atbilstoši termiņam, kas piemērojams kriminālprocesa ierosināšanai krāpšanas ar nodokļiem gadījumos.

70 Šādos apstākļos, piemērojot nedeklarētajiem ar nodokli apliekamajiem līdzekļiem 12 gadu uzrēķina termiņu, netiek pārsniegts nodokļu kontroles efektivitātes un cīņas pret krāpšanu nodokļu jomā nodrošināšanai nepieciešamais.

71 Visbeidzot, dalībvalstij, kas piemēro garāku uzrēķina termiņu tādiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, kuri atrodas citā dalībvalstī un par kuriem šīs pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm nav bijis zināms, nevar pārmest, ka tā gadījumos, kad ir tikuši atklāti ar nodokli apliekami līdzekļi, kuri arī nav tikuši deklarēti nodokļu iestādēm, bet kuri atrodas šajā pašā dalībvalstī, ir aizliegusi pagarināt piecu gadu termiņu, kurā nodokļu iestādes var veikt uzrēķinu.

72 Faktiski, pat ja nodokļa maksātājam ir pienākums deklarēt nodokļu iestādēm kā savus valstī esošos uzkrājumus un ienākumus, tā arī ārvalstīs turētos, tad vienalga attiecībā uz uzkrājumiem un ienākumiem, kuriem nav piemērojama automātiskā informācijas apmaiņas sistēma, nodokļu maksātājam risks, ka šos uzkrājumus un ienākumus, kurus

viņš savas rezidences dalībvalsts nodokļu iestādēm nav deklarējis, varētu atklāt, ir mazāks tad, ja šie uzkrājumi un ienākumi ir turēti citā dalībvalstī, nevis rezidences dalībvalstī.

73 Tādēļ, ja dalībvalstī ir paredzēts garāks uzrēķina termiņš tādiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, par kuriem nodokļu iestādēm nav bijis zināms, šai dalībvalstij nevar pārmest, ka tā ierobežo šī termiņa piemērojamību, attiecinot to tikai uz tādiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, kuri neatrodas tās teritorijā.

74 Otrais gadījums atbilst situācijai, kad dalībvalsts nodokļu iestāžu rīcībā ir informācija par citā dalībvalstī esošiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, kas ļauj uzsākt izmeklēšanu. Šādā gadījumā nav attaisnojams, ka pirmā dalībvalsts piemēro garāku uzrēķina termiņu, kura īpašais mērķis nav šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm ļaut efektīvi izmantot dalībvalstu savstarpējās palīdzības mehānismu un kurš ir pieejams, kad attiecīgie ar nodokli apliekamie līdzekļi atrodas citā dalībvalstī.

75 Kā norāda arī prasītāji pamata lietā, ja dalībvalsts nodokļu iestāžu rīcībā ir pierādījumi, kas tām ļautu vērsties citu dalībvalstu kompetentajās iestādēs, vai nu, izmantojot Direktīvā 77/799 paredzēto savstarpējo palīdzību, vai arī divpusējās konvencijās paredzēto, lai pēdējās minētās tām sniegtu informāciju, kas nepieciešama precīzas nodokļa summas aprēķinam, tad tikai tas vien, ka attiecīgie ar nodokli apliekamie līdzekļi atrodas citā dalībvalstī, nepamato vispārīgu garāka uzrēķina termiņa piemērošanu, kuram nav nekādas saistības ar laika periodu, kas nepieciešams, lai efektīvi izmantotu savstarpējās palīdzības mehānismu.

76 No visa iepriekš minētā izriet, ka EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā, ja dalībvalsts gadījumā, kad uzkrājumi un no tiem gūtie ienākumi šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm nav deklarēti un kad to rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu, piemēro garāku uzrēķina termiņu, ja šie uzkrājumi tiek turēti

citā dalībvalstī, nekā tad, ja tie tiek turēti pirmajā dalībvalstī. Apstāklis, ka otrā dalībvalstī tiek piemērots banku noslēpums, šajā sakarā neko neietekmē.

Par trešo jautājumu lietā C-155/08

77 Ar trešo jautājumu lietā C-155/08 iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, kad EKL 49. un 56. pantam nav pretrunā, ka dalībvalsts citā dalībvalstī turētiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem piemēro garāku uzrēķina termiņu nekā šajā pašā dalībvalstī turētiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, šie paši panti ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā arī tas, ka soda nauda, kas tiek uzlikta par uzrēķina pamatā esošo uzkrājumu un ienākumu nedeklarēšanu, tiek aprēķināta proporcionāli summai, par kuru tiek veikts uzrēķins un tādējādi — par ilgāku laika posmu.

78 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa precizē, ka, ņemot vērā *AWR* 67.e panta sniegto iespēju nodokļu iestādēm nodokļu maksātājam, kurš apzināti vai smagas nolaidības rezultātā ir samaksājis nodokli nepietiekamā apmērā, piemērot soda naudu līdz pat 100 % apmērā no sākotnēji neiekasētā nodokļa summas, ārvalstīs turētajiem uzkrājumiem vai ienākumiem piemērojamā uzrēķina termiņa pagarināšana atspoguļojas iespējami piemērojamo soda naudu apmērā.

79 Prasītāja pamata lietā C-155/08 uzskata, ka pat, ja Kopienu tiesībām nav pretrunā tāda tiesiskā regulējuma piemērošana kā *AWR* 16. panta 4. punkts, tad tomēr EKL 56. pantam ir pretrunā tādas tiesību normas piemērošana, saskaņā ar kuru gadījumos, kad ārvalstīs turētajiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem piemērojamais uzrēķina termiņš ir garāks, šādos gadījumos piemērojamā soda nauda ir augstāka nekā tā, ko var piemērot gadījumos, kad uzkrājumi un ienākumi no tiem atrodas valsts teritorijā.

80 Turpretim Nīderlandes, Beļģijas un Itālijas valdības uzskata, ka brīvai apritei nav pretrunā tas, ka soda naudu, ko var uzlikt par ārvalstīs turētu uzkrājumu un ienākumu no tiem, kuriem tiek piemērots uzrēķins, nedeklarēšanu, aprēķina, pamatojoties uz uzrēķina summu un šo ilgāko laika posmu.

81 Komisija savukārt norāda, ka, tā kā minētā garākā termiņa piemērošana nav pretrunā EKL 49. un 56. pantam, tas pats ir jāattiecina uz soda naudu atšķirību, kuras saskaņā ar Nīderlandes nodokļu tiesību aktiem tiek piemērotas atkarībā no tā, vai attiecīgie uzkrājumi vai ienākumi atrodas šajā vai citā dalībvalstī.

82 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka *AWR* 67.e panta 1. punktā ir paredzēts, ka gadījumā, kad nodokļu maksātāja apzinātas rīcības vai smagas nolaidības dēļ ir aprēķināts pārāk zems nodoklis, var piemērot soda naudu līdz pat 100 % apmērā no uzrēķina summas, nenošķirot uzkrājumu izcelsmi — vai tā būtu Nīderlandē vai citās dalībvalstīs.

83 Pretēji prasītājas pamata lietā C-155/08 nostājai apskatāmais valsts tiesiskais regulējums nav salīdzināms ar attiecīgajiem Itālijas un Francijas tiesiskajiem regulējumiem, par kuriem runa ir 1988. gada 25. februāra spriedumā lietā 299/86 *Drexl* (*Recueil*, 1213. lpp.) un 1993. gada 2. augusta spriedumā lietā C-276/91 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4413. lpp.), kuros bija paredzēts tas sankciju režīms par pārkāpumiem saistībā ar pievienotās vērtības nodokli importam no citas dalībvalsts, kas bija stingrāks nekā sankciju režīms par pārkāpumiem saistībā ar pievienotās vērtības nodokli par darījumiem attiecīgo dalībvalstu iekšienē.

84 Saistībā ar pamata lietā apskatāmo tiesisko regulējumu risks, ka Nīderlandē dzīvojošam nodokļu maksātājam var uzlikt lielāku soda naudu par citā dalībvalstī turētiem uzkrājumiem un ienākumiem, salīdzinot ar valstī turētajiem, nav sekas tam, ka laika posms, ko var ņemt vērā, veicot uzrēķinu un tādējādi — soda naudas aprēķina bāzes

noteikšanai, var būt garāks, ja uzkrājumi un ienākumi neatrodas valstī, nekā tad, ja tie tur atrodas, jo pēdējiem minētajiem nav piemērojams garākais uzrēķina termiņš atbilstoši *AWR* 16. panta 4. punktam.

85 Kā izriet no šī sprieduma 60.–73. punkta, EKL 49. un 56. pantam nav pretrunā, ja dalībvalsts piemēro garāku uzrēķina termiņu uzkrājumiem, kas tiek turēti citā dalībvalstī, salīdzinot ar pirmajā dalībvalstī turētajiem piemērojamo, ja runa ir par uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, kuri nav deklarēti nodokļu iestādēm un par kuriem šo iestāžu rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu.

86 Tādēļ uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā, ja dalībvalsts piemēro garāku uzrēķina termiņu uzkrājumiem, kas tiek turēti citā dalībvalstī, salīdzinot ar pirmajā dalībvalstī turētajiem piemērojamo, ja runa ir par ārvalstīs turētiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, kuri nav deklarēti pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm un par kuriem šo iestāžu rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu, un ka soda nauda, kas tiek uzlikta par uzrēķina pamatā esošo ārvalstīs turēto uzkrājumu un ienākumu nedeklarēšanu, tiek aprēķināta proporcionāli summai, par kuru tiek veikts uzrēķins un tādējādi — par ilgāku laika posmu.

Par tiesāšanās izdevumiem

87 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nosprież:

1) EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā, ja dalībvalsts gadījumā, kad uzkrājumi un no tiem gūtie ienākumi šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm nav deklarēti un kad to rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu, piemēro garāku uzrēķina termiņu, ja šie uzkrājumi tiek turēti citā dalībvalstī, nekā tad, ja tie tiek turēti pirmajā dalībvalstī. Apstāklis, ka otrā dalībvalstī tiek piemērots banku noslēpums, šajā sakarā neko neietekmē;

2) EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā, ja dalībvalsts piemēro garāku uzrēķina termiņu uzkrājumiem, kas tiek turēti citā dalībvalstī, salīdzinot ar pirmajā dalībvalstī turētajiem piemērojamo, ja runa ir par ārvalstīs turētiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, kuri nav deklarēti pirmās dalībvalsts nodokļu iestādēm un par kuriem šo iestāžu rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu, un ka soda nauda, kas tiek uzlikta par uzrēķina pamatā esošo ārvalstīs turēto uzkrājumu un ienākumu nedeklarēšanu, tiek aprēķināta proporcionāli summai, par kuru tiek veikts uzrēķins un tādējādi — par ilgāku laika posmu.

[Paraksti]