Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
esitatud 15. juulil 2021 [1]

Kohtuasi C-788/19

Euroopa Komisjon
versus

Hispaania Kuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Liidu teistes liikmesriikides ja Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riigis omatavate varade deklareerimine – Tegevusetus – Ebaproportsionaalsed karistused – Vorm 720 – ELTL artiklid 63 ja 65 – EMP lepingu artikkel 40 – Proportsionaalsus – Aegumistähtaeg – Direktiiv 2011/16/EL – Direktiiv 2014/107/EL – Vastastikune abi – Automaatne teabevahetus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi puudutab maksusätteid, mille kehtestas Hispaania Kuningriik 2012. aastal ning mille eesmärk on võidelda maksupettuse ja maksustamise vältimisega, mis puudutab väljaspool Hispaania territooriumit asuvaid varasid. Need õigusnormid hõlmavad ühelt poolt Hispaania maksuresidentide kohustust deklareerida teatavad oma välisriigis asuvad varad ja õigused (kohustus, mida Hispaanias täidetakse „vormi 720“ abil) ning teiselt poolt teatavat hulka tagajärgi, mis selle kohustuse rikkumisega kaasnevad. Need tagajärjed on esiteks varade kvalifitseerimine põhjendamatuks varaliseks kasuks ja nende lisamine üldisesse maksubaasi olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast, teiseks 150-protsendilise proportsionaalse trahvi määramine ning kolmandaks kindlasummaliste trahvide määramine.

2. Euroopa Komisjon leiab, et need kolm tagajärge ja nende kohaldamise viis kujutavad endast ebaproportsionaalseid piiranguid, millega rikutakse mitut EL toimimise lepingus ja Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepingus ette nähtud liikumisvabadust, eriti kapitali vaba liikumist (ELTL artikkel 63 ja EMP lepingu artikkel 40). Komisjoni sõnul tuleneb ebaproportsionaalsus eelkõige sellest, et nende kolme tagajärjega karistatakse selle eest, et maksukohustuslane ei täitnud teabe esitamise kohustust, väga rangelt, võtmata arvesse asjaolu, et Hispaania maksuhalduril on juba asjaomane teave või võib olla tänu teabevahetussüsteemile, mis on maksustamise alal ette nähtud direktiiviga 2011/16/EL,[2] mida on muudetud direktiiviga 2014/107/EL[3] (edaspidi „direktiivi 2011/16“). Ta palub käesoleva liikmesriigi kohustuste hagiga

[1] Algkeel: prantsuse.

[2] Nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiv maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1).

[3] Nõukogu 9. detsembri 2014. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2011/16 (ELT 2014, L 359, lk 1).

seega Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik on näinud ette need kolm tagajärge, on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad eelkõige ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40.

3. Oma ettepaneku tulemusena soovitan Euroopa Kohtul rahuldada hagi osaliselt.

II. Hispaania õigus

4. Keskne asjasse puutuv seadus on 29. oktoobri 2012. aasta seadus nr 7/2012, millega muudetakse maksu- ja eelarvesätteid ning kohandatakse finantssätteid tegevuse tõhustamiseks pettuste ennetamise ja pettustega võitlemise alal (Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude; *BOE* nr 261, 30.10.2012; edaspidi „seadus nr 7/2012“). Selle seadusega kehtestati vormi 720 süsteem nimelt nii, et muudeti mitut maksustamisalast seadust. Konkreetsemalt on vormi 720 süsteemi erinevad elemendid ette nähtud järgnevates jagudes viidatud seadustes: need on teabe esitamise kohustus kui niisugune (1. jagu) ning, mis puudutab käesoleva ettepaneku sissejuhatuses mainitud kolme vaidlusalust tagajärge, esiteks varade kvalifitseerimine põhjendamatuks varaliseks kasuks ning nende lisamine üldisesse maksubaasi olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast (2. ja 3. jagu),[4] teiseks 150-protsendilise proportsionaalse trahvi määramine (4. jagu)[5] ning kolmandaks kindlasummaliste trahvide määramine (1. jagu).[6]

A. 17. detsembri 2003. aasta seadus nr 58/2003, millega kehtestatakse üldine maksuseadus (Ley 58/2003 General Tributaria), muudetud seadusega nr 7/2012 (edaspidi „LFG“)

5. LFG 18. lisasättes „Kohustus esitada teave välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta“ on ette nähtud:

„1. Vastavalt käesoleva seaduse artiklitele 29 ja 93 on maksukohustuslased kohustatud esitama maksuasutustele määrustega kindlaks määratud korras järgmise teabe:

a) teave välisriigis asuvate kontode kohta, mis on avatud panganduse või laenude andmisega tegelevates asutustes ning mille omanikud või kasusaajad asjaomased isikud on või mille suhtes on neil ükskõik missuguses vormis luba või käsutusõigus;

b) teave kõikide väärtpaberite, varade, väärtuste või õiguste kohta, mis esindavad ükskõik missugust liiki üksuse osa- või aktsiakapitali, omakapitali või vara, või omakapitali võõrandamise kolmandatele isikutele, mis kuuluvad asjaomastele isikutele ning on deponeeritud või asuvad välisriigis, ning teave elukindlustus- või töövõimetuskindlustuslepingute kohta, mille puhul nad on kindlustusvõtjad, ning eluaegsete või ajutiste rendiste kohta, mida nad saavad rahalise kapitali ülemineku tulemusena, või teave vallas- ja kinnisvara kohta, mis on omandatud välisriigis asuvates üksustes;

c) teave neile kuuluva välisriigis asuva kinnisvara ja kinnisasjaõiguste kohta.

[4] Selle tagajärje kohta on komisjon esitanud oma esimese etteheite.

[5] Selle karistuse kohta on komisjon esitanud oma teise etteheite.

[6] Selle karistuse kohta on komisjon esitanud oma kolmanda etteheite.

[…]

2. Rikkumiste ja karistuste süsteem

Käesolevas lisasättes ette nähtud teabedeklaratsioonide kindlaksmääratud tähtaja jooksul esitamata jätmine või nendes ebatäieliku, ebatäpse või vale teabe esitamine on maksuõigusrikkumine.

Maksuõigusrikkumine on ka nende deklaratsioonide esitamine muude vahendite abil kui elektroonilised, infotehnoloogilised ja telemaatilised, kui ette on nähtud nende vahendite kasutamine.

Eespool nimetatud rikkumisi peetakse väga rasketeks rikkumisteks ja nende eest karistatakse järgmiselt:

a. Välisriigis asuvates krediidiasutustes omatavate kontode deklareerimise kohustuse täitamata jätmise eest karistatakse 5000 euro suuruse kindlasummalise rahatrahviga iga sama kontot puudutava andme või andmekogumi kohta, mis oleks tulnud deklaratsioonis ära tuua, või iga andme kohta, mis esitati ebatäielikult, ebatäpselt või vääralt, kusjuures trahvi miinimumsumma on 10 000 eurot.

   Kui deklaratsioon esitatakse hilinenult, ilma et maksuhaldurile oleks eelnevalt esitatud vastavat taotlust, on trahvisumma 100 eurot iga sama kontot puudutava andme või andmekogumi kohta, kusjuures trahvi miinimumsumma on 1500 eurot. Sama karistust kohaldatakse juhul, kui deklaratsioon esitatakse muude vahendite abil kui elektroonilised, infotehnoloogilised ja telemaatilised, kui ette on nähtud nende vahendite kasutamine.

b. Välisriigis deponeeritud, hallatavate või omandatud väärtpaberite, varade, väärtuste, õiguste, kindlustuste või rendiste deklareerimise kohustuse täitmata jätmise eest karistatakse 5000 euro suuruse kindlasummalise rahatrahviga iga andme või andmekogumi kohta, mis puudutab iga vara elementi eraldi võetuna – olenevalt vaadeldavast kategooriast – ja mis oleks tulnud deklaratsioonis ära tuua, või iga andme kohta, mis esitati ebatäielikult, ebatäpselt või vääralt, kusjuures trahvi miinimumsumma on 10 000 eurot.

   Kui deklaratsioon esitatakse hilinenult, ilma et maksuhaldurile oleks eelnevalt esitatud vastavat taotlust, on trahvisumma 100 eurot iga andme või andmekogumi kohta, mis puudutab iga vara elementi eraldi võetuna – olenevalt vaadeldavast kategooriast –, kusjuures trahvi miinimumsumma on 1500 eurot. Sama karistust kohaldatakse juhul, kui deklaratsioon esitatakse muude vahendite abil kui elektroonilised, infotehnoloogilised ja telemaatilised, kui ette on nähtud nende vahendite kasutamine.

c. Välisriigis asuva kinnisvara ja kinnisasjaõiguste deklareerimise kohustuse täitmata jätmise eest karistatakse 5000 euro suuruse kindlasummalise rahatrahviga iga sama kinnisvara või kinnisasjaõigust puudutava andme või andmekogumi kohta, mis oleks tulnud deklaratsioonis ära tuua, või iga andme kohta, mis esitati ebatäielikult, ebatäpselt või vääralt, kusjuures trahvi miinimumsumma on 10 000 eurot.

Kui deklaratsioon esitatakse hilinenult, ilma et maksuhaldurile oleks eelnevalt esitatud vastavat taotlust, on trahvisumma 100 eurot iga sama kinnisvara või kinnisasjaõigust puudutava andme või andmekogumi kohta, kusjuures trahvi miinimumsumma on 1500 eurot. Sama karistust kohaldatakse juhul, kui deklaratsioon esitatakse muude vahendite abil kui elektroonilised, infotehnoloogilised ja telemaatilised, kui ette on nähtud nende vahendite kasutamine.

Rikkumised ja karistused, mida reguleerib käesolev lisasäte, ei kumuleeru käesoleva seaduse artiklites 198 ja 199 ette nähtud rikkumiste ja karistustega.

3. Iga maksu reguleerivate seadustega võib kindlaks määrata konkreetsed tagajärjed käesolevas lisasättes ette nähtud teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise puhuks.“

B. 28. novembri 2006. aasta seadus nr 35/2006, mis käsitleb füüsiliste isikute tulumaksu ning millega muudetakse osaliselt äriühingute tulumaksu, mitteresidentide tulu ja vara käsitlevaid seadusi (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) (muudetud seadusega nr 7/2012, edaspidi „füüsiliste isikute tulumaksu seadus“)

6. Füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artiklis 39 „Põhjendamatu varaline kasu“ on sätestatud:

„1. Põhjendamatuks varaliseks kasuks loetakse varasid või õigusi, mille omamine, deklareerimine või omandamine ei vasta maksukohustuslase deklareeritud tulule või kapitalile, ning olematute kohustuste kandmist deklaratsiooni seoses tulu- või kapitalimaksuga või nende kandmist ametlikesse raamatutesse või registritesse.

Põhjendamatu varaline kasu lisatakse selle maksustamisperioodi üldisesse maksubaasi, mil see avastati, v.a juhul kui maksukohustuslane tõendab, et ta omandas asjaomased õigused või varad mõnel aegunud perioodil.

2. Igal juhul käsitatakse niisuguste varade või õiguste omamist, deklareerimist või omandamist, mille puhul ei järgitud [LFG] 18. lisasättes nimetatud teabe esitamise kohustust kindlaksmääratud tähtaja jooksul, põhjendamatu varalise kasuna ning see lisatakse kõige vanema aegumata maksustamisaasta üldisesse maksubaasi, mida saab veel korrigeerida.

Käesolevas lõikes sätestatut ei kohaldata siiski, kui maksukohustuslane tõendab, et talle kuuluvad varad või õigused omandati deklareeritud tulu abil või niisugustel maksustamisaastatel saadud tulu abil, mil tema suhtes seda maksu ei kohaldatud.“

C. 27. novembri 2014. aasta seadus nr 27/2014, mis käsitleb äriühingute tulumaksu (ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, muudetud seadusega nr 7/2012, edaspidi „äriühingute tulumaksu seadus“)

7. Selle seaduse artikli 121 „Raamatupidamises kirjendamata või deklareerimata varad ja õigused: eeldatav tulu saamine“ lõigetes 1–6 on ette nähtud:

„1. Eeldatakse, et maksukohustuslase vara elemendid, mida ei ole tema raamatpidamises kirjendatud, on saadud deklareerimata tulu abil.

See eeldus kehtib ka soetusmaksumuse osalise varjamise korral.

2. Raamatupidamises kirjendamata vara elemendid eeldatakse kuuluvat maksukohustuslasele, kui need on tema valduses.

3. Deklareerimata tulude summa eeldatakse olevat võrdne raamatupidamises kirjendamata varade või õiguste soetusmaksumusega, millest on lahutatud selle soetuse rahastamiseks võetud tegelike laenukohustuste – ka raamatupidamises kirjendamata laenukohustuste – summa. Puhassumma ei tohi ühelgi juhul olla negatiivne.

Soetusmaksumuse summat kontrollitakse vastavate tõendavate dokumentide abil või kui see ei ole võimalik, siis lähtudes [LFGs] sätestatud hindamisnõuetest.

4. Deklareerimata tulu eeldatakse, kui maksukohustuslase raamatupidamises on kirjendatud olematud kohustused.

5. Eespool nimetatud eelduste põhjal leitud tulude summa seostatakse kõige vanema aegumata maksustamisaastaga, v.a juhul kui maksukohustuslane tõendab, et see vastab ühele või mitmele muule aastale.

6. Igal juhul loetakse varasid või õigusi, mille puhul ei järgitud [LFG] 18. lisasättes ette nähtud teabe esitamise kohustust kindlaksmääratud tähtaegade jooksul, varadeks või õigusteks, mis on saadud deklareerimata tulu abil, mis on seotud kõige vanema aegumata maksustamisaastaga, mida saab veel korrigeerida.

Käesolevas lõikes sätestatut ei kohaldata siiski, kui maksukohustuslane tõendab, et talle kuuluvad varad või õigused omandati deklareeritud tulu abil või niisugustel maksustamisaastatel saadud tulu abil, mil tema suhtes seda maksu ei kohaldatud.“

D. Seadus nr 7/2012

8. Selle seaduse 1. lisasättes „Karistuste süsteem põhjendamatu varalise kasu ja eeldatava tulu saamise suhtes“ on ette nähtud:

„28. novembri 2006. aasta seaduse nr 35/2006, mis käsitleb füüsiliste isikute tulumaksu ning millega muudetakse osaliselt äriühingute tulumaksu, mitteresidentide tulu ja vara käsitlevaid seadusi, artikli 39 lõike 2 ning äriühingute tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni (mis kiideti heaks kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandliku dekreediga nr 4/2004) artikli 134 lõike 6 kohaldamine määrab ära maksuõigusrikkumise, mida loetakse väga raskeks rikkumiseks ja karistatakse trahviga, mille summa on 150% karistuse summast.

Karistuse aluseks võetakse eelmises lõigus viidatud artiklite kohaldamisel saadud kogusumma väärtus. […]“

III. Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

9. Komisjon juhtis 20. novembri 2015. aasta ametliku kirjaga Hispaania ametiasutuste tähelepanu asjaolule, et mõned aspektid, mis on seotud kohustusega deklareerida välisriigis asuvad varad ja õigused vormi 720 abil, võivad olla liidu õigusega vastuolus. Komisjoni analüüsi kohaselt näisid selle kohustuse täitmata jätmise tagajärjed ja vastavate karistuste süsteem Hispaania õigusnormide eesmärkide seisukohast ebaproportsionaalsed.

10. Hispaania ametiasutuste 29. veebruari 2016. aasta vastuse peale, millega vaieldi vastu väitele, et see seadus võiks olla kuidagi liidu õigusega vastuolus, esitas komisjon 15. veebruaril 2017 põhjendatud arvamuse, milles jäi sisuliselt oma 20. novembri 2015. aasta kirjas võetud seisukoha juurde.

11. Hispaania ametiasutused vastasid sellele põhjendatud arvamusele 12. aprilli 2017. aasta ja 31. mai 2019. aasta kirjadega.

12. Et komisjoni need vastuseid ei veennud, esitas ta 23. oktoobril 2019 ELTL artikli 258 alusel käesoleva liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ning palus Euroopa Kohtul:

– tuvastada, et Hispaania Kuningriik on rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklitest 21, 45, 49, 56 ja 63 ning EMP lepingu artiklitest 28, 31, 36 ja 40:

  – nähes ette, et välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või vormi 720 hilinemisega esitamine toob kaasa nende varade kvalifitseerimise põhjendamatuks varaliseks kasuks ilma, et oleks võimalik tugineda aegumisele;

  – määrates automaatselt 150-protsendilise proportsionaalse trahvi välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuste täitmata jätmise korral või vormi 720 hilinemisega esitamise eest;

  – määrates välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või vormi 720 hilinemisega esitamise korral kindlasummalised trahvid, mis on rangemad kui samasuguste rikkumiste eest üldises karistuste süsteemis ette nähtud karistused, ning

– mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.

13. Hispaania Kuningriik palub Euroopa Kohtul:

– jätta hagi rahuldamata;

– mõista kohtukulud välja komisjonilt.

14. Kohtuistungit ei toimunud, kuid mõlemad menetlusosalised vastasid Euroopa Kohtu 8. detsembri 2020. aasta kirjalikele küsimustele.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused vormi 720 kohta

15. Nagu ma käesoleva ettepaneku sissejuhatuses märkisin, kehtestati vaidlusalused õigusnormid eesmärgiga seada sisse rangem maksukontroll olukorras, kus valitseb märkimisväärne maksupettuse ja maksustamise vältimise oht. Selles küsimuses täpsustas komisjon, et ta ei sea sugugi kahtluse alla Hispaania Kuningriigi õigust kehtestada niisugune kohustus esitada teave välisriigis omatavate varade ja õiguste kohta, nagu näeb ette vorm 720. Ta nõustub ka, et vormiga 720 kehtestatud kohustust võib õigustada vajadus ennetada pettusi ja maksustamise vältimist ning kuritarvitusi, samuti vajadus tagada maksukontrolli tõhusus. Komisjon vaidlustab seega ainult tagajärjed, mis on selle kohustuse täitamata jätmise korral ette nähtud ja mida ta peab ebaproportsionaalseks.

16. Kuigi komisjon ei vaidlusta vormiga 720 ette nähtud teabe esitamise kohustust kui niisugust, vaid tagajärjed, mis sellest tulenevad nimetatud kohustuse täitmata jätmise või hilinemisega täitmise korral, pean siiski vajalikuks selgitada selle teabe esitamise kohustuse kohaldamisala.

17. See kohustus puudutab kolme välismaal asuvate varade ja õiguste kategooriat: finantsüksustes avatud kontod; väärtpaberid, mis tõendavad osalust osa- või aktsiakapitalis, ja muud vara elemendid, mida peetakse õigusaktide kohaselt väärtpaberiteks, ning kinnisvara.[7] Komisjoni antud teabe kohaselt tuleb need varad ja õigused deklareerida, kui majandusaasta lõpul (või selle jooksul) ületab iga kategooria hinnanguline väärtus 50 000 eurot. Deklaratsiooni uuendatakse järgnevatel aastatel, kui teatavasse kategooriasse kuuluvate varade ja õiguste väärtus suureneb enam kui 20 000 euro võrra. Teabe esitamise kohustus hõlmab kohustust esitada teatavad andmed iga varade ja õiguste kategooria puhul[8] ning deklaratsioon tuleb esitada vormi 720 abil ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. märtsini, mis järgneb vastavale maksustamisperioodile. Välja arvatud õigusnormides ette nähtud erandid,[9] on maksukohustuslased olenemata nende koda-/riikkondsusest Hispaania maksuresidentidest füüsilised või juriidilised isikud, kellel on õigus tegutseda varade ja õiguste omaniku või volitatavana või nendest kasusaajana, isegi isikuna, kellele on õigus käsutada pangakontosid.

B. Kõnesolevad vabadused

18. Komisjon väidab oma hagiga, et Hispaania Kuningriik on rikkunud ELTL artiklites 21 (kodanikud), 45 (töötajad), 49 (asutamine), 56 (teenused) ja 63 (kapital) ette nähtud vabadusi ning vastavaid EMP lepingus sätestatud vabadusi. Selles küsimuses märkis komisjon, et kuigi

7 Vt LGF 18. lisasätte lõige 1.

8 Komisjoni esitatud teabe kohaselt on neid andmeid või andmerühmi viis, mille maksukohustuslane peab *pangakontode* puhul esitama: finantsasutuse või panga nimi; pangakonto identifitseerimisandmed; pangakonto avamise või sulgemise või kasutamise loa andmise või tagasivõtmise kuupäev; konto jääk 31. detsembri seisuga ja aasta viimase kvartali keskmine jääk. *Väärtpaberite või õiguste* puhul peab maksukohustuslane peamiselt deklareerima järgmised andmed või andmerühmad: väärtpaberite emiteerijast üksuse või laenuvõtja nimi või õigussuhte identifitseerimisandmed; väärtpaberite (aktsiate või võlakirjade) või õiguste jääk 31. detsembri seisuga, kusjuures ära tuleb näidata aktsiate või väärtpaberite arv ja kategooria ning nende nimiväärtus. *Elukindlustuste* ja *ajutiste või eluaegsete rendiste* puhul peab maksukohustuslane deklareerima peamiselt järgmised andmed või andmerühmad: kindlustusettevõtja identifitseerimisandmed ja asukoht, 31. detsembri seisuga kehtiva kindlustuslepingu või kehtivate ajutiste või eluaegsete perioodiliste rendiste identifitseerimisandmed; tagasiostuväärtus kindlustuslepingute korral või kapitaliseerimisväärtus rendiste korral. *Kinnisvara* puhul peab maksukohustuslane edastama peamiselt järgmised andmed või andmerühmad: kinnisasja identifitseerimisandmed, täpsustades selle liiki; selle riigi, maa või territooriumi asukoht, kus see paikneb; linn, tänav ja majanumber; ostmise kuupäev; soetusmaksumus; asjade tühistamise või edasiandmise korral küsitakse teavet tühistamise või edasiandmise kuupäeva kohta.

9 Komisjoni sõnul ei kohaldata füüsiliste ja juriidiliste isikute suhtes, kellele kuulub varasid ja õigusi välisriigis, teabe esitamise kohustust juhul, kui need varad ja õigused on raamatupidamises kirjendatud individuaalselt ja identifitseeritult.

vormi 720 süsteem võib kahjustada kõiki neid vabadusi, kahjustavad vaidlusalused õigusnormid kõige enam kapitali vaba liikumist ning seega tuleb Hispaania õigusnorme analüüsida ainult sellest vabadusest lähtudes.

19. Olen selle seisukohaga nõus osaliselt. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nii, et kui riigisisene meede puudutab samal ajal nii kapitali vaba liikumist kui ka teenuste osutamise vabadust, siis Euroopa Kohus hindab asjaomast meedet põhimõtteliselt üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui on ilmne, et põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes on üks neist vabadustest teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid on võimalik käsitleda koos.[10] Nii on see ka riigisisese meetmega, mis puudutab korraga kapitali vaba liikumist ja asutamisvabadust.[11]

20. Selles küsimuses arvan, et põhiline vabadus, mida kõnesolev riigisisene meede puudutab, on kapitali vaba liikumine. Vaidlusaluste riigisiseste õigusnormide üldine eesmärk on see, et Hispaania residendid saaksid omada varasid ja õigusi välisriigis, ilma et see toimuks tingimata osaluste omandamisega välisriigis asuvate üksuste kapitalis või seda motiveeriks peamiselt soov saada seal finantsteenuseid. Kuigi kahjustada võivad saada tõesti teenuste osutamise vabadus ja asutamisvabadus, tunduvad need vabadused siiski teisejärgulised võrreldes kapitali liikumise vabadusega, millega need võivad seotud olla. Olen arvamusel, et sama järeldus tuleb teha töötajate vaba liikumise kohta, mis tundub võrreldes teenuste osutamise vabaduse ja asutamisvabadusega käsitletaval juhul veel teisejärgulisem. Mis puudutab ELTL artiklis 21 ette nähtud liidu kodanike vaba liikumise õigust, siis arvan, et komisjon ei ole esitanud argumente, mis võimaldaksid hinnata, kuidas kahjustavad vaidlusalused õigusnormid ka seda vabadust.

21. Sellest tuleneb, et käesolevat kohtuasja on vaja hinnata ELTL artiklis 63 ja EMP lepingu artiklis 40 ette nähtud kapitali vaba liikumise vaatevinklist. Selguse huvides ja et EMP lepingu artiklil 40 on sama õiguslik ulatus nagu ELTL artiklil 63,[12] viitan järgnevas analüüsis ainult ELTL artiklile 63.

C. ELTL artikli 63 piirangu olemasolu

1. Poolte argumendid

22. Komisjon leiab, et vormi 720 käsitlevad õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise põhimõtte piirangut, mis on tingitud sellest, et vaidlusaluste õigusnormidega on kehtestatud konkreetsed reeglid, mis käsitlevad varade ja õiguste omamist välisriigis ning mida ei eksisteeri samade Hispaanias asuvate varade puhul. Nende reeglite kohaldamine toob konkreetselt kaasa selle, et varade üleviimine välisriiki muudetakse maksukohustuslastele vähem atraktiivseks.

23. Hispaania valitsuse sõnul ei kujuta ei vormiga 720 seotud rikkumiste korral kohaldatavad karistused endast piirangut, sest karistuste kehtestamine on hädavajalik, et teabe esitamise kohustus eksisteeriks ikka tegelikult. Lisaks ei tohi isikuid, kes oma varasid maksustamisega seotud põhjustel varjavad, liikumisvabaduse põhjendusel kaitsta.

[10] Vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 39).

[11] Vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, punktid 89–93) ning 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punktid 25–31).

[12] Vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad (C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33) ja 5. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

2. Hinnang

24. Minu arvates kujutavad vaidlusalused õigusnormid endast kahtlemata piirangut.

25. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuluvad kapitali vaba liikumise piirangute hulka ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses liikmesriigi meetmed, mis võivad pärssida selle liikmesriigi investorite soovi investeerida teistesse riikidesse või takistada või piirata nende võimalusi seda teha.[13] Nagu väidab komisjon – ilma et Hispaania valitsus talle vastu vaidleks –, on vormi 720 süsteemiga ette nähtud teabe esitamise kohustus ja karistused selle kohustuse täitmata jätmise puhuks, mida kohaldatakse maksuresidentide suhtes, kellel on varasid välisriigis, – karistused, mida ei eksisteeri samasuguste Hispaanias asuvate varade puhul. Niisugused õigusnormid võivad seega pärssida selle riigi residentide soovi investeerida teistesse riikidesse või takistada või piirata nende võimalusi seda teha.

26. Selles küsimuses ei saa Hispaania valitsuse argument, et isikuid, kes varjavad oma varasid maksustamisega seotud põhjustel, ei tohi liikumisvabaduse põhjendusel kaitsta, viia vastupidise tulemuseni. Tuleb tõdeda, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti b sõnastusest endast tuleneb, et kapitali vaba liikumise piirang võib olla õigustatud, kui see nurjab liikmesriikide maksualaste seaduse ja määruste rikkumised. Teiste sõnadega eeldab see säte, et niisugune riigisisene meede nagu käsitletav ei jää väljapoole „piirangute“ määratlust ELTL artikli 63 tähenduses ainuüksi seepärast, et selle eesmärk on maksukontroll või võitlus maksupettustega.[14]

D. Kapitali vaba liikumise piirangu võimaliku õigustuse olemasolu

1. Poolte argumendid

27. Komisjoni sõnul ei vasta erinev kohtlemine, mida Hispaania Kuningriik kohaldab olenevalt kohast, kus asjaomased varad asuvad, objektiivselt erinevatele olukordadele ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a tähenduses. Hindamaks, kas riigi territooriumil ja välisriigis varasid ja õigusi omavate maksukohustuslaste olukorrad on erinevad, tuleb arvesse võtta vaidlusaluste õigusnormide eesmärki.[15] Võttes arvesse nende eesmärki, st maksupettuse ja maksustamise vältimise ennetamist ja võitlust sellega, ei ole Hispaania residentidest maksukohustuslaste olukorras objektiivset erinevust olenevalt sellest, kas varad asuvad Hispaania territooriumil või väljaspool seda. Mõlemal juhul ei saa nimelt välistada, et resident, kellel on pettusekavatsusi, hoiab tulu puhul, mis on saadud varjatud tegevusest või tehingutest, oma maksukohustustest kõrvale.[16]

[13] Vt selle kohta eelkõige 26. septembri 2000. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 18); 23. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-112/05, EU:C:2007:623, punkt 19) ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C-48/15 (EU:C:2016:356, punkt 44).

[14] Samamoodi on Euroopa Kohtu praktikas, väljapool EL toimimise lepingut, tunnustatud eesmärkidega, näiteks maksupettuse ja maksustamise vältimise ning kuritarvituste ennetamine ning vajadus tagada maksukontrolli tõhusus. Vt näiteks 4. märtsi 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

[15] 1. juuli 2010. aasta kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punktid 45–48) ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punktid 46–48).

[16] Vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 36–40).

28. Vastupidi Hispaania valitsuse väitele ei ole asjaolul, et maksuhalduril ei ole sama teavet välisriigis asuvate varade ja oma riigi territooriumil asuvate varade kohta, mingit tähtsust. Euroopa Kohus on niisuguse argumendi muide juba tagasi lükanud.[17] Seevastu komisjoni sõnul võib piirang olla õigustatud vajadusega ennetada maksupettust ja maksustamise vältimist ning kuritarvitusi, samuti vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus.[18]

29. Hispaania valitsus leiab teise võimalusena, et kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et piirang eksisteerib, võib see olla õigustatud.

30. Esiteks eristatakse vaidlusaluste õigusnormidega ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a tähenduses maksukohustuslasi, kes ei ole samas olukorras, mis puudutab kapitali investeerimise kohta, ning seda maksukontrolli võimalusi arvesse võttes. Konkreetselt kõneldes on teave, mis riigi asutustel on selle riigi residentidele välisriigis kuuluvate varade ja õiguste kohta osaline, sest rahvusvaheline maksualase teabe vahetus on piiratud, sh liidus, võttes arvesse keeldu teha *fishing expedition*'eid (päringuid „hea õnne peale"). Mis puudutab deklareerimiskohustust, siis asutuste käsutuses oleva teabe tase on asjakohane kriteerium selle kindlakstegemisel, kas residendid, kellele kuulub varasid riigi territooriumil, ja residendid, kellel on varasid väljaspool riigi territooriumi, on sarnastes olukordades.

31. Teiseks arvab see valitsus, et piirangut õigustavad ka üldise huvi põhjused, mis vastavad vajadusele ennetada maksupettusi ja maksustamise vältimist ning kuritarvitusi, või vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.[19]

2. Hinnang

32. Mina leian nagu ka komisjon, et kõnesolevatest õigusnormidest tulenev erinev kohtlemine ei vasta objektiivselt erinevatele olukordadele ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a tähenduses. See asjaolu tuleneb juba Euroopa Kohtu praktikast[20] ja seda õigusega, sest vastupidine seisukoht viiks selleni, et eitatakse igasuguse kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu ainuüksi sel põhjusel, et teave välisriigis asuvate varade kohta ei ole piisav võrreldes teabega riigi territooriumil asuvate varade kohta.

33. See märgitud, tuleb juhtida tähelepanu sellele, millele juhivad tähelepanu ka komisjon ja Hispaania valitsus, st et vaidlusaluste õigusnormide eesmärgid, nimelt võitlus maksupettuse ja maksustamise vältimisega võivad piirangut õigustada, nagu ilmneb nii ELTL artikli 65 lõike 1 punktist b kui ka kohtupraktikast.[21]

34. Keskne küsimuses käesolevas kohtuasjas on seega vaidlusaluste õigusnormide proportsionaalsuse küsimus.

[17] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 36–40. Komisjoni sõnul võib küsimust, kui ulatuslik on teave, millele maksuhaldur ligi pääseb olenevalt kohast, kus asjaomased varad asuvad, seevastu analüüsida vaidlusaluste õigusnormide õigustatuse ja proportsionaalsuse analüüsi raames.

[18] Vt 4. märtsi 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

[19] 20. veebruari 1979. aasta kohtuotsus Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Vt selle kohta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 36–40, ning 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punktid 30–33).

[21] Vt näiteks 4. märtsi 2004. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 27).

E. Kõnesolevate õigusnormide proportsionaalsus

1. Varade kvalifitseerimine põhjendamatuks varaliseks kasuks ilma võimaluseta tugineda aegumisele (esimene etteheide)

35. Oma esimese etteheitega väidab komisjon, et asjaolu, „teabe esitamise kohustuste täitmata jätmine või vormi 720 esitamine hilinemisega toob kaasa nende varade kvalifitseerimise põhjendamatuks varaliseks kasuks ilma võimaluseta tugineda aegumisele“, kujutab endast ebaproportsionaalset meedet.

a) Kõnesolevad õigusnormid

36. Esimene etteheide puudutab õigusnorme, mis on sätestatud füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artiklis 39 ja äriühingute tulumaksu seaduse artiklis 121. Need sätted, mis on sisuliselt identsed, puudutavad põhjendamatut varalist kasu ning sisaldavad ühte üldnormi ja ühte erinormi.

37. *Üldnormi* kohaselt loetakse varasid või õigusi, mille omandamine, deklareerimine ja omamine ei vasta maksukohustuslase deklareeritud tulule või kapitalile, põhjendamatuks varaliseks kasuks ning need lisatakse selle maksustamisperioodi üldisesse maksubaasi, mil maksuhaldur need avastas. Seda kasu ei lisata maksubaasi siiski juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et ta omandas kõnesolevad õigused või varad mõnel „aegunud perioodil“.[22] Minu uuringute kohaselt sõltub ametiasutuse õigus teha maksuvõla tõttu ümberarvutus konkreetselt nelja-aastasest aegumistähtajast, mida hakatakse arvestama järgmisest päevast peale seda, mil lõpeb õigusaktides ette nähtud asjaomase deklaratsiooni esitamise tähtaeg.[23] Praktikas võib maksukohustuslane minu arusaamist mööda seega vältida nende varade lisamist maksubaasi neli aastat pärast seda, kui need varad oleks tulnud deklareerida.

38. *Erinorm* puudutab nende varade või õiguste omamist, deklareerimist või omandamist, mille puhul ei järgitud vormis 720 nimetatud teabe esitamise kohustust kindlaksmääratud tähtaegade jooksul. Niisuguseid varasid või õigusi käsitatakse põhjendamatu varalise kasuna ning need lisatakse üldisesse maksubaasi. Selle varade kategooria puhul ei ole aga eespool nimetatud aegumist ette nähtud. Maksukohustuslane peab selleks, et vältida varalise kasu lisamist maksubaasi, seega tõendama, et „varad või õigused omandati deklareeritud tulu abil või niisugustel maksustamisaastatel saadud tulu abil, mil tema suhtes seda maksu ei kohaldatud“.[24]

22 Vt füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõige 1 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõiked 1–5.

23 See aegumistähtaeg ja selle rakendamise kord on ette nähtud LFG artikli 66 punktis a ja LFG artikli 67 lõike 1 punktis a.

24 Vt füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõige 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõige 6.

b) Poolte argumendid

1) Komisjoni argumendid

39. Komisjon märgib, et vormi 720 esitamise kohustuse täitmata jätmine määratud tähtaegade jooksul tekitab eelduse, et on saadud tulu, mis vastab asjaomaste varade ja õiguste väärtusele ning mida loetakse põhjendamatuks varaliseks kasuks, ning sellest tuleneb kohustus tasuda füüsilise isiku tulumaksu või äriühingu tulumaksu tulult, mis eeldatakse vastavat nende varade ja õiguste koguväärtusele, mida deklareerimiskohustus puudutab.

40. Ta ei pea seda eeldust millekski, mis kujutab endast ise ebaproportsionaalset meedet, kui see tuleneb sellest, et maksukohustuslane ei täitnud materiaalset maksu tasumise kohustust.[25] Õigusnormide ebaproportsionaalsus tuleneb aga sellest, et maksukohustuslane ei saa tugineda aegumisele, et seda eeldust vältida. Kui isik, kellele kuulub varasid ja õigusi välisriigis, ei esitanud vormi 720 kindlaksmääratud tähtaegade jooksul, ei saa ta tugineda aegumissättele, milles on kindlaks määratud maksuhalduri tegutsemise tähtaeg maksubaaside parandamisel.

41. Komisjoni esitatud argumendid, mille eesmärk on tõendada, et õigusnormi see aspekt on ebaproportsionaalne, sisaldavad – nagu mina nendest aru saan – kahte osa.

42. Esimene osa puudutab olukorda, kus maksukohustuslane *on* tulumaksu *tegelikult tasunud*. Konkreetsemalt on tegemist eriolukorraga, kus varad või õigused omandati välisriigis rohkem kui neli aastat tagasi, arvestatuna selle tähtaja algusest, mis oli vormi 720 esmakordseks esitamiseks ette nähtud,[26] ning kus nende varade või õiguste omandamiseks kasutatud tulu maksustamine leidis samuti aset enam kui neli aastat tagasi ja maksukohustuslase suhtes kohaldati tulumaksu sel hetkel, kuid tal ei ole mingit tõendit selle kohta, et ta deklareeris selle tulu maksuametile.[27] Komisjoni sõnul on nii, et kui selles olukorras ei ole nende varade või õiguste omanik suuteline tõendama, et tasus asjaomase tulumaksu, ei ole ta ka suuteline tuginema aegumisele, et vältida korrigeerimist maksuhalduri poolt. Seega väljendub võimatus tõendada välisriigis asuvatele varadele vastava tulumaksu tasumist ümberlükkamatus maksupettuse eelduses. Komisjon meenutab, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa maksupettust ja maksustamise vältimist eeldada niisuguste asjaolude põhjal nagu asjaolu, et maksuresidendist maksukohustuslasele kuulub varasid välisriigis.[28]

43. Selles küsimuses vaidleb komisjon vastu Hispaania valitsuse väitele, et tõendamiskoormis on maksuhalduril ning seega peab vajalikud uurimised selle kontrollimiseks, milline on maksukohustuslase tegelik olukord, ja vastavalt tegutsemiseks läbi viima tema. Komisjoni sõnul ei ole seda praktikat kõnesolevates õigusnormides kirjeldatud ega eksisteeri ühtegi dokumenti, mis tõendaks, et Hispaania ametiasutused kasutasid seda tõesti. Õigusnormidega on maksukohustuslast sõnaselgelt ja piiravalt kohustatud võtma tõendamiskoormis tulu

[25] Ta märgib näiteks, et kui varaliseks kasuks kvalifitseerimine tuleneb sellest, et maksukohustuslane ei täitnud materiaalselt maksu tasumise kohustust, toimib see kvalifitseerimine nagu maksuvõla sissenõudmine maksuhalduri initsiatiivil, et korrigeerida niisuguse maksukohustuslase olukorda, kelle suhtes esialgu kehtivaid maksusätteid ei kohaldatud.

[26] Selle nelja-aastase tähtaja kohta vt käesoleva ettepaneku punkt 37.

[27] Komisjoni sõnul on nii, et kui vara välisriigis omandati maksustamisaastal, mille puhul on maksuhalduri õigus maksuvõlg kindlaks teha ja see sisse nõuda aegunud, on täiesti võimalik, et maksukohustuslasel ei ole alles dokumente, mis tõendavad selle tulu maksudeklaratsiooni, mille abil see vara omandati.

[28] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60) ja analoogia alusel 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51).

deklareerimise ja maksu mittekohaldamise tõendamisel enda kanda. Lisaks näitavad vormi 720 käsitlevate õigusnormide konkreetse kohaldamise näited, et tõendamiskoormis on varade ja õiguste omanikul, kes ei täitnud teabe esitamise kohustust kindlaksmääratud tähtaegade jooksul.

44. Teine osa puudutab „aegumise täielikku puudumist“. Komisjon leiab näiteks, et vormis 720 ette nähtud teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või selle vormi esitamine hilinemisega toob kaasa „aegumatuse kui tagajärje“.

45. Ta arvab sisuliselt *esiteks*, et aegumatus ei sobi taotletava eesmärgi saavutamiseks, sest ainuüksi vormi 720 esitamine kindlaksmääratud tähtaegade jooksul võimaldab maksukohustuslasel säilitada selleks hetkeks juba omandatud aegumise, kuigi ilmselgelt on tegemist maksustamise vältimise olukorraga.

46. *Teiseks* ei ole aegumise täielik puudumine ka vajalik, et saavutada kõnesolevate õigusnormide eesmärgid, võttes arvesse maksualase teabe vahetamise alal liidu tasandil eksisteerivaid õigusakte.

47. Konkreetsemalt täpsustab komisjon, et ta ei vaidle vastu sellele, et hetkel mil vormi 720 süsteem 2012. aastal vastu võeti, ei võimaldanud ükski maksualase teabe vahetamise alal eksisteeriv õigusakt välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta vajalikku teavet saada. Liidu tasandil teabe vahetamise süsteem arenes tema sõnul aga märkimisväärselt edasi ajavahemikul 2012–2017 ning kuupäeval, mil põhjendatud arvamus esitati, st 15. veebruaril 2017 – kuupäev, mida tuleb arvesse võtta, kui Euroopa Kohus hindab käesoleva hagi õiguslikku raamistikku – võimaldasid liidu tasandil olemasolevad teabe vahetamist käsitlevad õigusaktid liikmesriikidel saada vajalikku teavet välisriigis omatavate varade ja õiguste kohta, et teha asjakohane maksukontroll.

48. *Esimesena* hõlmab teavet, mis tuleb vormi 720 abil deklareerida, suuresti direktiiv 2011/16.

49. Komisjon põhjendab seda seisukohta, viidates erinormidele, mis käsitlevad vormis 720 nimetatud kolme varakategooriat.

50. *Pangakontosid* puudutava teabe osas viitab ta direktiivi 2011/16 artikli 8 lõikele 3a ning lisadele, mis hõlmavad automaatset teabevahetust pangakontode kohta, sh hoiuse- ja hoidmiskontod. See teabevahetus puudutab „isikuid, kelle kohta tuleb esitada deklaratsioon“. See puudutab muid füüsilisi isikuid ja üksusi peale järgmiste: i) äriühing, mille osakutega kaubeldakse korrapäraselt ühel või mitmel reguleeritud väärtpaberiturul; ii) äriühing, mis on alapunktis i kirjeldatud äriühinguga seotud ettevõte; iii) valitsusüksus; iv) rahvusvaheline organisatsioon; v) keskpank, või vi) finantsasutus. [29]

51. Vastavalt direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 3a punktile a hõlmab automaatse teabevahetussüsteemi abil edastatav teave kogu teavet, mis on vajalik, et tuvastada konto omanik; finantsasutus, kus kontot hallatakse, ja konto ise. Teave puudutab ka konto jääki või kontole kantud väärtust. Hoidmiskontode puhul puudutab teave intresside kogu brutosummat, dividendide kogu brutosummat ja kontol olevate varadega seotud muude sissetulekute brutosummat ning finantsvara müügist või lunastamisest saadud brutotulu. Hoiusekonto puhul hõlmab vahetatav teave kalendriaasta või muu asjakohase aruandlusperioodi jooksul kontole makstud või krediteeritud intresside brutosummat. Muu konto puhul peab teave hõlmama brutosummat, mis on makstud või krediteeritud konto omanikule seoses kontoga.

[29] Direktiivi 2011/16 I lisa VIII jao punkt D.2.

52. Vastavalt direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 3a punktile a piisab automaatselt vahetatavast teabest, et teha kindlaks tulumaksu summa, mis välismaal omatavate pangakontode omamisest tuleneb.

53. Lõpuks märgib komisjon, et direktiiviga 2011/16 kehtestatud automaatne teabevahetus kohustab isikuid, kes peavad esitama deklaratsiooni, lisama deklaratsiooni teabe teises liikmesriigis omatavate *väärtuste* kohta. Mis puudutab väärtusi, mida omatakse hoiuse- või hoidmiskontode abil, siis valdaval enamikul juhtudest on vahetatav teave sama nagu pangakontode puhul, mis võimaldab sel juhul tuvastada tulumaksu summa vastavatelt tuludelt.

54. *Elukindlustusõiguste või -lepingutega*, mida ei reguleeri liidu õigusaktid, on nii, et ka nende kohta võib direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 1 punkti c järgi vahetada automaatselt teavet, mis puudutab ükskõik missugust maksustatavat perioodi. Niisugusel juhul puudutab teave liikmesriigi residente, olgu siis tegemist füüsiliste isikute või üksustega, ning see võimaldab liikmesriikide maksuhalduritel teha kindlaks nende tulude suhtes kohaldatava maksusumma.

55. Ja lõpuks teave *kinnisasjade kohta*, mida võib direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 1 punkti e kohaselt automaatselt vahetada, puudutab korraga omandit ja nendest asjadest saadavat tulu, ükskõik kas need kuuluvad teise liikmesriigi residendist füüsilistele isikutele või üksustele. See teave võimaldab välja arvestada nendele varadele ja õigustele vastava tulumaksu.

56. *Teisena* samas kui *automaatse* teabevahetuse süsteem ei hõlma kogu teavet, mille suhtes kehtib vormi 720 kohaselt deklareerimiskohustus,[30] võivad liikmesriikide maksuhaldurid siiski kasutada nendel juhtudel teabevahtust nõudmisel (mitteautomaatset teabevahetust), nagu on nähtud ette direktiivi 2011/16 artiklites 5–7.

57. *Kolmandana* rõhutab komisjon, et väidetavad teabevahetussüsteemi lüngad, mis liidu tasandil eksisteerivad ja millele Hispaania valitsus viitab, tegelikku olukorda ei muuda. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ja eelkõige tema kohtuotsusest komisjon *vs.* Belgia[31] ilmneb, et liikmesriikide ametiasutuste vahelised vastastikuse abi mehhanismid on piisavad, et võimaldada liikmesriigil kontrollida maksumaksja muus liikmesriigis saadud tulu kohta esitatud deklaratsioonide õigusust. Euroopa Kohus otsustas ka, et kuigi koostöömehhanism ei toimi tegelikkuses alati tõhusalt ja probleemideta, ei saa liikmesriigid seega õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste piiramist võimalike raskustega vajaliku teabe kogumisel või maksuhaldurite koostöös esinevate võimalike puudustega.

58. *Kolmandaks* leiab komisjon igal juhul, et ehkki asjaolu, et liikmesriigil on ebapiisavalt teavet varade või õiguste kohta, mis kuuluvad tema residentidele välisriigis, võib õigustada *pikemat* maksu ümberarvestamise tähtaega, kui selle eesmärk on võimaldada maksuasutustel kasutada tulemuslikult vastastikuse abistamise mehhanisme,[32] ei saa see õigustada aegumissätte *täielikku puudumist*, mis on tavaliselt ette nähtud inimõiguste rikkumiste kõige raskemate juhtudel puhul.

[30] Komisjoni sõnul on see nii pangakontode ja väärtpaberitega, kui nende omanikeks on börsil noteeritud äriühingud ja nendega seotud ettevõtjad või finantsasutused. Automaatne teabevahetussüsteem ei hõlma ka teavet volitatud isikute kohta (kes ei ole omanikud), mis puudutab teatavaid vormis 720 silmas peetud finantskontosid. See ei hõlma ka teavet väärtpaberite kohta, mida ei omata kontode kaudu finantsasutustes.

[31] 6. juuni 2013. aasta kohtuotsus (C-383/10, EU:C:2013:364, punktid 52 ja 53).

[32] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 62–75, ja 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 35).

2) Hispaania valitsuse argumendid

59. Mis puudutab komisjoni argumentide esimest osa, siis Hispaania valitsus vaidleb vastu sellele, et eksisteerib ümberlükkamatu pettuse eeldus. Ta täpsustab selles küsimuses, et füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõige 2[33] kujutab endast pettusevastast sätet, kuid selles ei ole ette nähtud mingit pettuse eeldamist. Selle õigusnormi kohaldamisel peab maksuhaldur tõendama kahte asjaolu: esiteks asjaolu, et maksukohustuslane ei ole deklareerinud vormile 720 vastavaid varasid, ehkki ta oli kohustatud seda tegema, ning teiseks asjaolu, et maksukohustuslane ei tasunud tulumaksu seoses nende varade omandamisega.

60. Asjaolu, et maksukohustuslane ei säilita selle majandusaasta deklaratsiooni, mille jooksul ta kinnitab olevat olnud maksustatud, ei tähenda, et maksuhaldur asub automaatselt seisukohale, et ta on saanud põhjendamatut varalist kasu. Niisugustel juhtudel peaks maksuhaldur maksukohustuslase väidetut analüüsima ning kui ta seda ei tee, ei ole eelduse aluseks olev asjaolu (st asjaolu, et maksukohustuslase seda tulu ei maksustatud) tõendatud ega saa asuda seisukohale, et eksisteerib põhjendamatu varaline kasu. Kahtluse korral ei tule ümberarvutust teha, sest üks faktilisi asjaolusid, mis on selle eelduse aluseks, on tõendamata. Ja vastupidi: kui maksukohustuslane sooviks vältida füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 kohaldamist sel põhjusel, et ta deklareeris varem vormi 720 abil tulud, millega deklareerimata varad või õigused omandati, piisaks talle sellest, et ta näitab ära, millistes varasemates maksudeklaratsioonides ta need tulud deklareeris. Maksuhaldur oleks siis kohustatud seda kontrollima.

61. Hispaania valitsus viitab nende seisukohtade tõendamiseks mitmele tõendamiskoormist käsitlevale sättele.[34] Tõendamiskoormis on seega maksuhalduril – mis on selgelt ette nähtud eespool, 34. joonealuses märkuses viidatud õigusnormides. Ta viitab näitena ka kohtuotsusele, mis käsitleb füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikes 2 ette nähtud korrigeerimist, millega asjaomane arvestus tühistati, sest Tribunal Económico-Administrativo Central (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) leidis, et maksukohustuslane oli väitnud, et tema suhtes kohaldati maksu, ja oli esitanud enda valduses olevad dokumendid ning asutus ei olnud teinud pingutusi asjakohase vastupidise tõendi esitamiseks.[35]

[33] Märgin, et komisjon ei ole oma hagis täpsustanud, missuguseid Hispaania õigusnorme tema esimene etteheide puudutab. Hagi õiguslikus raamistikus on ta siiski viidanud nii füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artiklile 39 kui ka äriühingute tulumaksu seaduse artiklile 121. Saan komisjoni esimesest etteheitest seega aru nii, et see puudutab neid kahte õigusnormi. Selles küsimuses nendin, et kui Hispaania valitsus viitab oma kostja vastuses komisjoni esimesele etteheitele, viitab ta ainult füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikele 2. See märgitud, tuleb juhtida tähelepanu, et kuna Hispaania valitsus teeb Euroopa Kohtule ettepaneku jätta hagi tervikuna rahuldamata, saan Hispaania valitsuse argumentidest, mis käsitlevad füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõiget 2, aru nii, et need laienevad äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikele 6.

[34] Esiteks on füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 kohaldamisega seotud kontrollimenetluse raames LFG artikli 105 „Tõendamiskoormis“ lõikes 1 märgitud, et „[m]aksustamismenetlustes peab isik, kes tugineb oma õigusele, tõendama faktilisi asjaolusid, mis selle õiguse annavad“. Teiseks on LFG artikli 102 „Väljaarvestatu teatamine“ lõike 2 punktis c asjaoluna, mis peab nendes arvestustes kindlasti olema näidatud, nimetatud „[n]ende põhjendusi, kui need ei vasta teabele, mille on esitanud maksukohustuslane, või sellele, kuidas maksukohustuslane õigusnorme kohaldas või tõlgendas, kusjuures ära peavad olema näidatud faktilised asjaolud ja nende aluseks olev peamine teave ning õiguslikud alused“. Kolmandaks viitab Hispaania valitsus „tõendamise eseme läheduse teooriale“, mis sisaldub 7. jaanuari 2000. aasta tsiviilmenetluse seaduse (Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, *BOE* nr 7, 8.1.2000) artiklis 217, mille kohaselt tuleb arvesse võtta seda, kas igal vaidlusosalisel on võimalik tõendeid esitada ja kui kerge tal on seda teha. Kuigi põhimõtteliselt peaks iga menetlusosaline tõendama faktilisi asjaolusid, millele ta enda huvides LFG artikli 106 lõike 1 alusel viitab, tähendab „tõendamise eseme läheduse teooria“ kohaldamine, et kui maksukohustuslane teatab, et ta ei säilita neid makse käsitlevaid dokumente, et tõendada, et tema suhtes kohaldati maksu, peab maksuhaldur otsima seda teavet oma arhiividest, et kontrollida, kas tema suhtes kohaldati maksu või mitte. Neljandaks olid need nõuded ja põhimõtted sätestatud ka 1. oktoobri 2015. aasta ühise haldusmenetluse seaduses (Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, *BOE* nr 236, 2.10.2015). Viiendaks ja lõpuks märgib ta, et LFG artiklites 141 ja 145 on sätestatud, et maksuasutuste ülesanne on „uurida maksukohustuste faktilisi asjaolusid, et selgitada välja need, mida maksuhaldur eiras“, ning „[k]ontrollida, kas maksukohustuslase esitanud deklaratsioonid on tõesed ja õiged“.

[35] Tribunal Económico-Administrativo Centrali (keskne maksuasjade vaidekomisjon, Hispaania) 16. jaanuari 2019. aasta otsus (R. G. 4253/2016).

62. Komisjoni argumentide teise osa kohta märgib Hispaania valitsus kõigepealt, et komisjon lähtub ekslikust eeldusest, kui leiab, et vormi 720 süsteem ei hõlma aegumist. Tegelikult on tegemist *actio nata* põhimõtte konkreetse kohaldamisega – põhimõte, mille kohaselt saab õiguse või nõude aegumise tähtaega arvestama hakata alles hetkest, mil selle omanik saab teada selle õiguse või nõude olemasolust.[36] Nimetatud põhimõtte kohaldamine tähendaks seega, et nelja-aastast aegumistähtaega[37] hakatakse arvestama alates hetkest, mil maksuhaldur sai teada maksustatavat teokoosseisu puudutavatest asjaoludest, mis võimaldavad tal algatada uurimise, ükskõik kas tänu teabele, mille on esitanud teine liikmesriik automaatse või iseenesliku teabevahetuse süsteemi kaudu, või tänu maksukohustuslasele või kolmandatele isikutele. Aegumise puudumist seega ei eksisteeri.

63. See täpsustatud, kinnitab Hispaania valitsus sisuliselt, et *actio nata* põhimõtet ei kohaldata, kui varad asuvad Hispaanias. Sellel Hispaanias asuvate varade ja välisriigis asuvate varade erineval kohtlemisel seoses aegumisega on siiski objektiivne põhjus.

64. *Esiteks* saab Hispaania maksuhaldur Hispaania territooriumil oma volitusi ilma piiranguteta kasutada ükskõik missuguste varade või õiguste suhtes, eelkõige *fishing expedition*'ite vormis („hea õnne" peale tehtavad päringud), kuid mitte siis, kui need varad ja õigused asuvad välisriigis. Selles küsimuses meenutab Hispaania valitsus, et põhjendamatu kasu vastab varadele ja õigustele, mis ei ole maksuhaldurile üldse teada ja mille avastamiseks on tarvis, et ta viiks läbi uurimise, mida ta ei saa täielikult lõpule viia, sest tema ametnikud ei saa näiteks tegutseda väljaspool Hispaania territooriumit. Neid raskusi arvestades on täiesti õigustatud, et aegumistähtaega hakatakse arvestama alates hetkest, mil on teada, et need välisriigis asuvad varad ja õigused, mis tekitasid deklareerimata tulu ja mida ei saanud uurida vahenditega, mida oleks kasutatud, kui need oleksid asunud Hispaania territooriumil, on olemas.

65. Selles küsimuses on Euroopa Kohus nõustunud, et kui liikmesriik peab kasutama oma volitusi välisriigis asuvate varade ja õiguste paiknemise kohas, võib eksisteerida aegumise erikordi.[38] Euroopa Kohus on ka kinnitanud, et erinevaid hallatavate õiguste lõppemise tähtaegu võrreldes maksuhalduri õigustega õigustab asjaolu, et viimasele ei ole teada vajalikud andmed ning et ta saab tegutseda alles alates hetkest, mil maksudeklaratsioon temani jõuab,[39] mis kehtib eriti juhtudel, mil asju ja/või varasid varjati ning mil on praktiliselt võimatu saada nende kohta teavet praeguste vahendite abil.

66. *Teiseks* vaidleb Hispaania valitsus vastu komisjoni väitele, et liidus eksisteerivatest koostöövahenditest piisab. Ta põhjendab seda mitme argumendiga, mille võib kokku võtta järgmiselt.

67. Ta täpsustab kohe, et kuna komisjoni hagi eesmärk ei ole see, et vormi 720 regulatsiooni teatavad aspektid tunnistataks kehtetuks alates põhjendatud arvamuse kuupäevast, milleks on 15. veebruar 2017, tuleb analüüsida rahvusvahelise vastastikuse abistamise olukorda 2012. aastal, mil vorm 720 kehtestati, mitte olukorda 2017. aasta veebruaris. Et see on nii, leiab ta igal juhul, et

[36] Hispaania valitsuse sõnul on see *actio nata* reegel üldiselt ette nähtud Hispaania tsiviilseadustiku (*Gaceta de Madrid*, nüüd *BOE*, nr 206, 25.7.1889) artiklis 1969. Hispaania valitsus märgib, et ei saa öelda, et reegli *actio nata* kohaldamine oleks vastuolus füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 sõnasõnalise sisuga, milles ei ole mainitud mingit „aegumatust", vaid see tuleneb ka reegli mõttest ja süsteemi arvestavast tõlgendusest, mis on kooskõlas aegumise kui õigusliku instituudi eesmärgiga.

[37] Vt nelja-aastase tähtaja kohta punkt 37 ja käesoleva ettepaneku 23. joonealune märkus.

[38] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punkt 86.

[39] 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 50 jj).

selle päeva seisuga on rahvusvahelise teabevahetuse alal olemasolevad vahendid ebapiisavad selleks, et teha kindlaks, ega Hispaania maksukohustuslaste vara hulgas ei ole majandusliku sisuga maksustatavaid varasid ja õigusi, mis asuvad välisriigis.

68. Selles küsimuses rõhutab Hispaania valitsus kõigepealt, et komisjon on nõustunud, et vormi 720 abil saadav teave ei lange täielikult kokku teabega, mille võib saada direktiivi 2011/16 alusel.[40]

69. Seejärel rõhutab ta, et automaatse teabevahetuse suhtes direktiivi 2011/16 artikli 3 punkti 9 alapunkti a tähenduses kehtib „kättesaadava teabe“ põhimõte, mille puhul on tegemist teabega, mida mõistetakse nii, et see on „teave teavet edastava liikmesriigi maksutoimikutes, millega saab selles liikmesriigis kohaldatavate teabe kogumise ja töötlemise menetluste kohaselt tutvuda“. Seega võib juhtuda, et riigil, kus asub asjaomase tulu allikas, ei ole teavet, mis on automaatse teabevahetuse ese, kas siis seepärast, et tema riigisiseste õigusnormide kohaselt ei maksustata teatavat tulu või varasid ega nõuta nende kohta teavet, või siis seetõttu, et isik, kes on kohustatud teavet esitama, – olgu siis tegemist maksukohustuslase või kolmanda isikuga –, ei deklareerinud tulu või vara, mille kohta teavet küsitakse. Ta leiab, et kohtuotsuses X ja Passenheim-van Schoot[41] otsustas Euroopa Kohus, et liikmesriigi kehtestatud maksukontroll ei saa sõltuda teise liikmesriigi või kolmanda riigi käitumisest, käsitletaval juhul teabest, mis on konkreetselt juhul kättesaadav. Lisaks mis puudutab teavet pangakontode kohta direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 3a tähenduses, siis maksuhaldur ei saa olla kindel, et saab teabe, mida ta vajab olemasolevate kontode kohta selle direktiivi tähenduses, st kontode kohta, mida hallatakse 31. detsembri 2015. aasta seisuga,[42] sest nende kontode puhul määratakse maksukohustuslase residentsus kindlaks vastavalt riigisisestele õigusnormidele, mis võivad seega olla erinevates liikmesriikides erinevad.

70. Lõpuks väidab Hispaania valitsus, et kuigi olukord teabevahetuse alal on viimastel aastatel märgatavalt muutunud, tuleb siiski märkida, et praegune olukord ei ole kaugeltki sarnane riigisisese olukorraga ning et selle praktiliseks ja tõhusaks rakendamiseks on tõenäoliselt tarvis aega, et olla täielikult kohanenud, võttes arvesse selle olukorra keerukust, asjaomaste liikmesriikide suurt arvu ning erinevaid riigisiseseid õigusnorme ja praktikaid.

c) Hinnang

71. Meenutan, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses komisjon see, kellel on kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud. Just komisjon peab Euroopa Kohtule esitama vajalikud tõendid, et Euroopa Kohus saaks kontrollida, kas liikmesriigi kohustusi on rikutud, ilma et komisjon võiks tugineda oletustele.[43] Nagu ma tagapool selgitan, olen arvamusel, et käsitletaval juhul ei ole komisjon suuresti esitanud Euroopa Kohtule vajalikku teavet, et viimane saaks kontrollida väidetava rikkumise olemasolu.

[40] Konkreetselt ei hõlma see direktiiv Hispaania valitsuse sõnul teavet väärtpaberite (aktsiad, osalused), teises liikmesriigis deponeeritud, hallatavata või omandatud õiguste ja tulu kohta, mille kohta esitatakse teabedeklaratsioon, ega muude kinnisasjaõiguste kohta peale varade, mille omanik asjaomane isik on (osalise ajaga õigused ning kasutusõigused ja kasutusvalduseta omandiõigused), mis samuti deklareeritakse.

[41] Vt selle kohtuotsuse punkt 61.

[42] Vt mõiste „olemasolevad kontod“ direktiivi 2011/16 I lisa VIII jao punktis C.9.

[43] Vt eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

72. See tuleneb minu meelest asjaolust, et komisjoni hagi on väga napp. Lisaks vastas Hispaania valitsus oma kostja vastuses komisjoni väidetele väga üksikasjalikult, esitades mitu argumenti, mille põhjendatust ei saa minu arvates suures osas esmapilgul välistada. Komisjon vastab oma repliigis nendele aga ainult väga piiratult ja minu arvates ei ole ta seega vastanud Hispaania valitsuse argumentidele nii, et sellest oleks kasu. Arvan niisiis, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole suuresti teavet, mida oleks vaja, et kontrollida, kas liikmesriigi kohustuste väidetav rikkumine on olemas.

1) Aegumise „täieliku puudumise" küsimus (teine osa)

73. Küsimuses, kas vormi 720 esitamata jätmine või selle hilinemisega esitamine toob kaasa „aegumatuse kui tagajärge", mis on iseenesest ebaproportsionaalne,[44] pean *kõigepealt* vajalikuks täpsustada kõnesoleva õigusnormi ulatust.

74. Konkreetselt võimaldavad füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõige 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõige 6 vormi 720 kindlaksmääratud tähtaegade jooksul esitamata jätmise korral maksuhalduril ümber arvutada tulu, mis vastab välisriigis asuvatele varadele, mille maksukohustuslane on omandanud, isegi juhul kui need varad omandati perioodil, mis hetkeks, mil maksuhaldur need avastab, on juba aegunud. See asjaolu tuleneb nende õigusnormide sõnastusest endast ning Hispaania valitsus ei ole sellele muide vastu vaielnud. Teiste sõnadega ei kohaldata nelja-aastast aegumistähtaega – mis võimaldab maksukohustuslasel, kellel on varasid Hispaanias, vältida maksustamist ainuüksi seetõttu, et neli aastat on möödunud hetkest, mil need varad oleks tulnud deklareerida, – vormis 720 nimetatud varade suhtes.

75. Praktikas võimaldavad eespool viidatud õigusnormid maksuhalduril teha niisuguste varade puhul ümberarvutuse, olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast ja seega piiramata aja jooksul. Need sisaldavad seega „aegumatust" kui tagajärge, nagu komisjon õigesti väidab. Selles küsimuses märgin, et teave, mille Hispaania valitsus esitab *actio nata* põhimõtte kohta, ei saa viia vastupidise seisukohani. See põhimõte eeldab nimelt, et kui maksuhalduril on andmeid maksustatava elemendi kohta, peab ta võimaliku maksuvõla tõttu ümberarvutuse tegema nelja-aastase tähtaja jooksul. Seega isegi kui kohaldada seda põhimõtet – millele komisjoni ei näi muide vastu vaidlevat[45] – jääb aegumatus kui tagajärg alles, sest tingimusel et maksuhaldur järgib nelja-aastast tähtaega, võib ta teha ümberarvutuse, olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast.[46]

76. Mis puudutab *teiseks* niisuguse „aegumatuse kui tagajärje" reegli proportsionaalsust, siis tuleb teha kindlaks, kas see *suudab* tagada sellega taotletava eesmärgi saavutamise ega lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks *vajalik*.

77. Selles esimeses küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liikmesriigi poolt maksu ümberarvutamise pikema tähtaja kohaldamine aitab juhul, kui maksuobjekti osad asuvad või on tekkinud teises liikmesriigis, tagada maksukontrolli tõhusust ja võidelda maksupettusega, sest niisugused õigusnormid võivad olla hoiatuseks sellist vara omavatele maksukohustuslastele, et

[44] Märgin, et pärast seda, kui käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi Euroopa Kohtule esitati, saabus eelotsusetaotlus, mille esitas Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania) (C-330/20). Selles eelotsusetaotluses esitab selle eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt sama küsimuse nagu käsitletaval juhul, st kas füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikes 2 ette nähtud aegumisreegel on proportsionaalne ja milline on seejuures teabevahetussüsteemi mõju.

[45] Komisjon väidab ainult, et tegemist on „aegumistähtaja täieliku puudumise ühe juhtumiga".

[46] Näiteks miski ei takista ümberarvutust teha mitukümmend aastat pärast seda, kui maksukohustuslased asjaomased varad omandasid, kui kuupäev, mil maksuhaldur nende olemasolust teada saab, on niisugune.

nad ei varjaks seda vara või sellest saadavat tulu maksuhalduri eest, nii et hiljem ei toimuks nende suhtes maksu ümberarvutamist.[47] Käsitletaval juhul tuleb siiski märkida, et vaidlusalust aegumistähtaega kohaldatakse ainult siis, kui vormi 720 ei täidetud kindlaksmääratud tähtaegade jooksul. Seda ei kohaldata seega üldiselt, kui varad asuvad välisriigis. See märgitud, ei ole ma veendunud, et see reegel ei sobi sellega taotletava eesmärgi saavutamiseks, nagu väidab komisjon. Mõistagi kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes täidavad teabe esitamise kohustuse kindlaksmääratud tähtaegade jooksul, aegumist võimalike varjatud tulude puhul, mida nad oma välisriigis asuvate varade või õiguste omandamiseks kasutasid.[48] Kui maksukohustuslane soovib aga tulusid varjata, tundub mulle siiski vähe tõenäoline, et ta soovib esmajärjekorras täita oma teabe esitamise kohustust, et tema suhtes kohaldataks aegumist.

78. Mis puudutab seejärel vajadust, et vaidlusalune aegumistähtaeg peab eksisteerima, siis arvan, et komisjon on tõendanud, et see ületab seda, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks, kuid ainult teatavate vormis 720 silmas peetud varade puhul, st uute pangakontode (edaspidi „uued pangakontod“) puhul direktiivi 2011/16 tähenduses.[49]

79. Konkreetsemalt olen arvamusel – nagu selgitan jaos i –, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui liikmesriigil on või võib olla tänu automaatsele ja kohustuslikule teabevahetussüsteemile piisavalt teavet maksukohustuslastele välisriigis kuuluvate varade kohta, et teha kindlaks sobivad maksud, ületab pikema aegumistähtaja kohaldamine seda, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik. Selles küsimuses arvan – nagu ma selgitan jaos ii –, et komisjon on õiguslikult piisavalt tõendanud, et tema 2017. aastal põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtpäeval – kuupäeval, mida tuleb hagi hindamisel arvesse võtta,[50] – oli Hispaania maksuhalduril või võis olla direktiivi 2011/16 alusel piisavalt teavet uute pangakontode kohta välismaal, mis tema maksukohustuslastel olid, et määrata kindlaks sobivad maksud.

i) Kohtupraktikast tulenevad põhimõtted

80. Minu arvates on Euroopa Kohus loonud kaks käsitletaval juhul asjakohast kohtupraktika suunda, mis teineteist täiendavad.

81. *Esiteks* on Euroopa Kohus võtnud seisukoha liikmesriigi vajaduse kohta kohaldada kahtluse korral, et varjatakse teises liikmesriigis omatavaid maksustatavaid varasid, pikemat ümberarvutustähtaega ja selle kohta, millist mõju avaldavad seejuures teabevahetusvahendid liidu tasandil.[51] Tuleb siiski märkida, et – nagu ma tagapool selgitan – on see kohtupraktika ühelt poolt loodud endise direktiivi 77/799/EMÜ konkreetses kontekstis – direktiiv liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas[52], mis eelnes direktiivile, millega on tegemist käesolevas kohtuasjas. Konkreetselt erineb see endine direktiiv – nagu ma selgitan – direktiivist, mida käsitletakse käesolevas kohtuasjas, sest see ei võimaldanud liikmesriikide

47 Kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 51 ja 52, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 32).

48 Seda komisjoni rõhutatud asjaolu on Hispaania valitsus kinnitanud.

49 Mõiste „uus konto“ on määratletud direktiivi 2011/16 I lisa VIII jaotise punktis C.10 nii, et see on finantskonto, mis avatakse 1. jaanuaril 2016 või hiljem.

50 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis esineva olukorra alusel. Vt 28. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia (C-122/18, EU:C:2020:41, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika). 15. veebruari 2017. aasta põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtaeg oli kaks kuud alates hetkest, mil Hispaania valitsus selle arvamuse kätte sai.

51 Tegemist on kohtuotsusega X ja Passenheim-van Schoot ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsusega Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), millele menetlusosalised on samuti viidanud.

52 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

maksuhalduritel saada *automaatselt* ja *kohustuslikus korras* teavet oma maksukohustuslaste kohta. Teiselt poolt võttis Euroopa Kohus seisukoha ainult konkreetse 12-aastase *pikema* aegumistähtaja kohaldamise küsimuses, leides selle olevat proportsionaalse, kuid ei lahendanud niisuguse aegumistähtaja küsimust, mis sisaldab „aegumatust kui tagajärge“, nagu käsitletaval juhul.

82. Euroopa Kohus on asjasse puutuvas kohtupraktikas eristanud kahte juhtumit, tehes kindlaks, kas pikem aegumistähtaeg ületab seda, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik: esimene vastab olukorrale, kus maksustavaid elemente on varjatud, sest maksuasutustel ei ole mingit teavet, mis võib esile kutsuda uurimise, ning teine vastab olukorrale, kus nendel ametiasutustel on teave nende maksustavate elementide kohta.[53]

83. Euroopa Kohus on ainult üldiselt nõustunud, et esimesel juhul peab ümberarvutamise tähtaeg olema pikem. Ta on sisuliselt leidnud, et niisugusel juhul on esimesel liikmesriigil direktiivi 77/799 arvestades võimatu pöörduda teise liikmesriigi pädevate asutuste poole, et viimased edastaksid talle teabe, mis on maksusumma õigeks kindlakstegemiseks vajalik.[54] Nagu Euroopa Kohus on sisuliselt märkinud, ei võimaldanud see endine direktiiv liikmesriikide maksuhalduritel saada automaatselt ja kohustuslikus korras oma maksukohustuslaste pangaandmeid.[55] Seega ei olnud asjaomane liikmesriik – kui tal just ei olnud juba teavet, mis võimaldanuks tal pöörduda teiste liikmesriikide pädevate asutuste poole vastastikuse abi süsteemi raames, – suuteline saama teavet, mis oli õige maksusumma kindlakstegemiseks vajalik.

84. Niisuguses olukorras on Euroopa Kohus nõustunud, et on tarvis pikemat ümberarvutustähtaega sel põhjusel, et maksukohustuslase jaoks on oht, et tema residentsusliikmesriigi maksuhalduri eest varjatud vara ja tulu tuleb avalikuks, väiksem teisest liikmesriigist pärit vara ja tulu osas kui oma riigi vara ja tulu puhul.[56]

85. Teise juhtumi puhul on Euroopa Kohus otsustanud, et kui liikmesriigi maksuasutustel on teavet, mis võimaldab neil pöörduda teiste liikmesriikide pädevate asutuste poole vastastikuse abistamise süsteemi raames direktiivi 77/799 alusel, et viimased edastaksid neile teabe, mis on vajalik õige maksusumma kindlakstegemiseks, ei saa olla õigustatud see, kui esimene liikmesriik kohaldab pikemat ümberarvutustähtaega, mille eesmärk ei ole konkreetselt võimaldada tema maksuasutustel kasutada tulemuslikult vastastikuse abistamise võimalusi ning mis käivitub niipea, kui asjaomased maksustavad elemendid asuvad teises liikmesriigis.[57]

86. Selles küsimuses ilmneb *teiseks* kohtupraktika teisest suunast, et kui vastastikuse abistamise süsteemid liikmesriikide asutuste vahel on piisavad selleks, et liikmesriik saaks teostada vajalikku kontrolli, ei saa liikmesriigid võimalike raskustega, mida nad kohtavad nõutava teabe kogumisel, või võimalike puudujääkidega oma maksuhaldurite vahelises koostöös õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste piiramist ning seda isegi siis, kui ei ole välistatud, et eespool nimetatud koostöövahend ei toimi praktikas alati rahuldavalt ja häireteta.[58] Teiste sõnadega kuigi

[53] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 62, 63 ja 74, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 33).

[54] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 64 ja 65.

[55] Vt selle kohta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 64 ja 65.

[56] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 72 ja 73.

[57] Vt kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punktid 74 ja 75, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punktid 35 ja 36).

[58] Vt eelkõige 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsus Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 18); 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 50) ja 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 43).

liikmesriikide asutuste vahelised vastastikuse abi süsteemid on piisavad selleks, et liikmesriik saaks teha vajalikud kontrollimised, peab ta nõustuma, et kontrolli võib olla raskem teha teises liikmesriigis kui tema oma territooriumil.[59]

87. Minu arvates tuleneb sellest ka, et kui koostöövahend ei toimi rahuldavalt ning liikmesriik ei saa seega nõutavat teavet, peab ta võtma ühendust liikmesriigiga, et probleem lahendada ja vajadusel suhtlema komisjoniga.[60] Seevastu ei saa liikmesriik pikemat aegumistähtaega kohaldada selle parandamiseks, et talle ei ole nõutavat teavet esitatud.

88. Eespool viidatud kohtupraktikast tuleneb, et kui Hispaania maksuhaldur on suuteline saama automaatse ja kohustusliku teabevahetuse korras teabe, mis on õige maksusumma kindlakstegemiseks vajalik, ei saa see asutus võimalike raskustega, mida nad kohtavad nõutava teabe kogumisel, või võimalike puudujääkidega maksuhaldurite vahelises koostöös õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste piiramist ning kehtestada seejuures pikemat aegumistähtaega.

89. Minu arvates on vahe, mida teeb Euroopa Kohus, põhjendatud. Kui ainus allikas, kust maksuhaldur võib saada teavet makstavate varade kohta, on maksukohustuslane ise, on asjaomasel liikmesriigil varjatavaid varasid raskem avastada kui olukorras, kus maksuametil on see teave tänu teabevahetussüsteemile, – mis õigustab pikema aegumistähtaja kohaldamist.

90. Eelnevast tuleneb, et see, kas käesolevas kohtuasjas on vaidlusalune aegumistähtaeg vajalik, sõltub eeskätt küsimusest, kas automaatsest ja kohustuslikust teabevahetusest direktiivi 2011/16 alusel piisab selleks, et Hispaania maksuhaldur saaks teha kontrollimised, mis on õige maksusumma kindlakstegemiseks vajalikud. Kui see on nii, ei tohi Hispaania maksuhaldur – vastupidi oma väitele – võimalikele raskusele viidates kohaldada pikemat aegumistähtaega.

ii) Kas automaatsest ja kohustuslikust teabevahetusest direktiivi 2011/16 alusel piisab selleks, et Hispaania maksuhaldur saaks teha vajalikud kontrollimised?

91. Menetlusosalistel on selles küsimuses lahknevad arvamused. Komisjon leiab, et direktiiv 2011/16 võimaldab Hispaania maksuhalduril saada teavet, mis on vajalik, et teha asjakohased maksukontrollid vormis 720 silmas peetud varade osas, samas kui Hispaania valitsus vaidleb sellele vastu.

92. Minu arvates tuleb eristada kolme juhtumit.

93. *Esiteks* vormil 720 nimetatud teave pangakontode kohta. Siin kohustab direktiivi 2011/16 artikli 8a lõike 3a punkt a, tõlgendatuna koostoimes selles sättes viidatud I ja II lisaga, liikmesriike – nagu komisjon õigesti märgib – vahetama automaatselt teavet finantskontode kohta,[61] et nad saaksid teha piiriülestes olukordades vajalikud kontrollimised ja teha kindlaks õige maksusumma.[62] Selle teabe peavad deklareerima iga liikmesriigi finantsinstitutsioonid oma pädevale asutusele, et viimane edastaks selle teistele liikmesriikidele.

[59] Vt selle kohta ka kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punktid 54 ja 55).

[60] Viimase võimalusena jääb talle võimalus kutsuda vastavalt ELTL artiklile 259 esile liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus. Vt selle kohta 27. aprilli 2017. aasta kohtuotsus A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punkt 46) ja 6. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Altun jt (C-359/16, EU:C:2018:63, punkt 45).

[61] Konkreetset teavet vt käesoleva ettepaneku punktist 51.

[62] Vt selle kohta direktiivi 2011/16 põhjendused 1, 2 ja 10.

94. Hispaania valitsus on esitanud kaks argumenti, mille eesmärk on tõendada, miks ei võimalda see säte maksuhalduril siiski asjaomast teavet saada.

95. „Kättesaadava teabe" põhimõttel rajanev argument tuleb tagasi lükata. On vaja märkida, et finantskontode teabe kohta ei kehti küsitud teabe kättesaadavuse tingimust.[63] Mis puudutab seejärel olemasolevaid kontosid käsitlevat argumenti, siis kahtlen tõsiselt, kas praktikas tähendab see seda, et liikmesriigid ei saa asjaomast teavet. Komisjon ei ole aga esitanud selle kohta ühtki vastuargumenti ning leian seega, et ta ei ole esitanud kohtupraktikas nõutud teavet,[64] mis võimaldab kontrollida rikkumise olemasolu selles osas.[65]

96. Leian, et komisjon on seda, et Hispaania maksuhalduril on vajalik teave, õiguslikult piisavalt tõendanud ainult seoses uute pangakontodega. Sellest järeldub, et vaidlusaluse aegumistähtaja kohaldamine ületab seda, mis on selle varakategooria puhul vajalik.[66]

97. Mis puudutab seejärel olemasolevaid kontosid, siis nende varade suhtes kohaldatava vaidlusaluse aegumistähtaja kestus ei tundu mulle ebaproportsionaalne.

98. Meenutan, et siiani on Euroopa Kohus kohtuotsuses X ja Passenheim-van Schoot seisukoha võtnud ainult 12-aastase pikema aegumistähtaja konkreetse proportsionaalsuse kohta, millega oli tegemist selles kohtuasjas, ning et ta leidis selle proportsionaalse olevat.[67]

99. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus võtma seisukoha küsimuses, kas liikmesriik võib välisriigis varjatavate varade korral, mis ei ole talle teada, ümberarvutuse teha ka olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast ja seega piiramatu aja jooksul. Leian, et see on nii. Märgin esiteks, et põhjused, mida Euroopa Kohus on nimetanud kohtuotsuses X ja Passenheim-van Schoot, nõustudes sellega, et liikmesriikidel on vaja kohaldada pikemat aegumistähtaega,[68] on ülekantavad ka käsitletaval juhul. Teiseks võttes arvesse praeguseks maksustamise alal saavutatud ühtlustamise taset, mis on väga piiratud, ning liikmesriikide vajadust võidelda maksupettustega – mida Euroopa Kohus on seega tunnustanud –, arvan, et viimastel on ulatuslik kaalutlusruum selles valdkonnas, sh kaalutlusruum selle reegli käsitletaval juhul kohaldamisel.[69]

[63] Vt direktiivi 2011/16 põhjendus 10. Hispaania valitsuse kahe argumendi kohta käesoleva ettepaneku punkt 69.

[64] Vt käesoleva ettepaneku punkt 71.

[65] Märgin, et Hispaania valitsuse argument, mis käsitleb olemasolevaid kontosid, on esitatud tema vastureplikis viitena Hispaania valitsuse vastusele, mille ta andis komisjoni põhjendatud arvamusele. Ehkki komisjonil ei olnud võimalust vastata vastureplikile, sest see lõpetab menetluse kirjaliku osa Euroopa Kohtus, sai ta Hispaania valitsuse selle argumendiga tutvuda ja tal oli seega võimalus sellele vastata.

[66] Konkreetselt ilmneb vaidlusaluse aegumistähtaja ebaproportsionaalsus siis, kui Hispaania maksuhaldur *ei saa* teistelt liikmesriikidelt teavet oma maksukohustuslaste uute finantskontode kohta eespool viidatud sätete alusel, ehkki seda teavet oleks tulnud anda. Seega eeldab *actio nata* põhimõtte kohaldamine niisugustes olukordades, et nelja-aastast ümberarvutustähtaega ei hakata arvestama, samas kui maksuhaldur ei saa vastavalt eespool viidatud kohtupraktikale raskustega, mida ta kohtab nõutava teabe kogumisel, või võimalike puudujääkidega liikmesriikide maksuhaldurite vahelises koostöös õigustada aluslepinguga tagatud põhivabaduste piiramist. Seevastu juhul, kui teave *tõesti edastatakse*, näiteks enne vormi 720 abil esitatava deklaratsiooni esitamise tähtaegade lõppu, ei too *actio nata* reegel niisuguses olukorras kaasa aegumistähtaja mingit tegelikku pikendamist võrreldes riigisisestes olukordades kohaldatava tähtajaga.

[67] Konkreetselt otsustas ta, et see tähtaeg on proportsionaalne sel põhjusel, et liikmesriigi valik piirata seda tähtaega ajas ja määrata see piir vastavalt tähtajale, mida kohaldatakse maksupettuse puhul menetluse alustamisele, ei näi olevat ebaproportsionaalne (kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, punkt 69).

[68] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punktid 83, 84 ja 89.

[69] Märgin, et lähtudes *actio nata* põhimõttest, peab maksuhaldur siis, kui tal on teavet maksustatava elemendi kohta, ümberarvutuse võimaliku maksuvõla tõttu tegema nelja aasta jooksul. See tähtaeg on sama, nagu kohaldatakse riigisisestes olukordades, tegemist ei ole pikema ümberarvutustähtajaga, mille eesmärk ei ole konkreetselt võimaldada tema maksuasutustel kasutada tulemuslikult vastastikuse abistamise võimalusi ning mis käivitub niipea, kui asjaomased maksustavad elemendid asuvad teises liikmesriigis, nagu mainib Euroopa Kohus kohtuotsuses X ja Passenheim-van Schoot.

100. Teiseks on olemas vormil 720 silmas peetud varade kategooria, mille kohta vahetatakse direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 1 alusel teavet.[70] Sellesse kategooriasse kuuluvate varade puhul on Hispaania valitsusel õigus, kui ta kinnitab, et automaatse teabevahetuse suhtes kehtib „kättesaadava teabe" põhimõte.[71] Sisuliselt tähendab see põhimõte, et liikmesriigid on kohustatud vahetama ainult teavet, mis neil on nende riigisisestes maksuandmebaasides. Ei nõuta mingit andmete kogumist peale selle, mida maksuhaldurid teevad riigisisestel maksustamise eesmärkidel.

101. Kuigi nõustun, et automaatne teabevahetus sellesse kategooriasse kuuluvate varade puhul võib seega olla põhimõtteliselt piiratud, on mul tõsine kahtlus, kas praktikas on see nii kõikide nimetatud varadega, nagu väidab Hispaania valitsus. Direktiivi 2011/16 artikli 8 lõikes 1 on nimelt esitatud viis varakategooriat ja vähemalt kinnisvara puhul tundub vähe tõenäoline, et liikmesriikidel ei ole vajalikku teavet selleks, et asjaomane liikmesriik võiks teha kindlaks õige maksusumma.[72]

102. See märgitud, tuleb tõdeda, et komisjon ei vastanud Hispaania valitsuse nendele väidetele ning minu arvates ei ole ta seega esitanud argumente, mis võimaldaksid Euroopa Kohtul need täie kindlusega tagasi lükata.[73] Sellest järeldub, et komisjon ei ole esitanud vajalikku teavet selle kohta, et Hispaania maksuhaldur on suuteline tegema selle varakategooria osas vajalikud kontrollimised. Lisaks arvan eespool, käesoleva ettepaneku punktides 97–99 esitatud põhjustel, et selle varakategooria puhul ei ületa vaidlusalune aegumistähtaeg seda, mis on vajalik.

103. Mis puudutab *kolmandaks* teavet, mida ei ole direktiivis 2011/16 silmas peetud,[74] siis Hispaania maksuhaldur ei saa selle varakategooria puhul selle direktiivi alusel süstemaatiliselt ja automaatselt teavet. Eespool, punktides 97–99 esitatud põhjustel arvan, et selle varakategooria puhul ei ületa vaidlusalune aegumistähtaeg seda, mis on vajalik.

104. Kokkuvõtteks leian, et komisjon on seda, et aegumistähtaeg on ebaproportsionaalne, tõendanud ainult uusi pangakontosid puudutava teabekategooria osas. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku nõustuda esimese etteheitega osas, milles Hispaania valitsus on vaidlusaluse aegumistähtaja selle varakategooria puhul ette näinud.

2) Ümberlükkamatu maksupettuse eelduse olemasolu (esimene osa)

105. Ümberlükkamatu maksupettuse eelduse olemasolu küsimuses leian, et komisjoni esitatud argumendid tuleb tagasi lükata.

[70] Tegemist on selle direktiivi artikli 8 lõike 1 punktis c nimetatud elukindlustusõiguste või -lepingutega ning selle lõike 1 punktis e silmas peetud kinnisvaraga.

[71] Nii edastab iga liikmesriigi pädev asutus direktiivi 2011/16 artikli 8 lõike 1 kohaselt automaatse teabevahetuse teel iga teise liikmesriigi pädevale asutusele „kättesaadava teabe". Selle direktiivi artikli 3 punktis 9 on täpsustatud, et selle direktiivi artikli 8 lõike 1 kontekstis tähendab kättesaadav teave teavet edastava liikmesriigi maksutoimikus olevat teavet, mis on kättesaadav vastavalt kõnealuses liikmesriigis teabe kogumist ja töötlemist käsitlevatele menetlustele.

[72] Kinnisasjade kohta on liikmesriikidel tavaliselt registrid, mis sisaldavad kogu asjakohast teavet.

[73] Vt analoogia alusel 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-562/10, EU:C:2012:442, punktid 53 ja 61).

[74] Vt selle teabe kohta käesoleva ettepaneku 30. ja 40. joonealune märkus.

106. Mõistagi ei saa maksupettuse eelduse instituut rajaneda ainuüksi asjaolul, et maksukohustuslase olukorras on midagi, mis on seotud välisriigiga.[75] Lisaks ületab meede, mille puhul eeldatakse pettuslikku käitumist ainuüksi sel põhjusel, et selles ette nähtud tingimused on täidetud, jätmata maksukohustuslasele mingit võimalust see eeldus ümber lükata, põhimõtteliselt seda, mis on taotletavate eesmärkide saavutamiseks vajalik.[76]

107. See märgitud, tuleb tõdeda, et komisjon ei ole siiski tõendanud, et käsitletaval juhul on tegemist ümberlükkamatu maksupettuse eeldusega.

108. Esiteks tuleb märkida, et võimatus tugineda aegumistähtajale ei ole asjakohane, mis puudutab võimalust pettuse eeldamine ümber lükata.[77] Teiseks tuleb veel – hoolimata aegumise küsimusest – kindlaks teha, kas maksukohustuslane võib siiski pääseda füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõike 6 kohaldamisest enda suhtes ning seega hoida ära välisriigis asuvate varade või õiguste väärtusele vastavate summade lisamise maksubaasi juhul, kui neid summasid maksustati tõesti, kuid maksukohustuslane ei ole enam suuteline tõendama, et need deklareeriti. Tuleb märkida, et poolte vahel valitseb vaidlus sisuliselt kõnesolevate õigusnormide ulatuse küsimuses nii osas, mis puudutab nendes sätestatut, kui ka nende rakendamise osas.[78]

109. Selles küsimuses meenutan, et mis puudutab konkreetselt riigisisese õigusnormi kohaldamist, siis liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamiseks on vaja, et esitataks tõendeid, mis võrreldes tavaliste, riigisisese sätte sisu puudutava liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendavate tõenditega on erilised. Nendel asjaoludel on liikmesriigi kohustuste rikkumist võimalik tuvastada ainult juhul, kui on esitatud piisavalt dokumenteeritud ning üksikasjalikud tõendid riigisiseste haldus- ja/või kohtuasutuste väidetava käitumise kohta, mille eest peetakse vastutavaks asjaomast liikmesriiki.[79]

110. Kõnesolevate õigusnormide ulatuse küsimuses leian, et Hispaania valitsus on veenvalt selgitanud – viidates mitmele tõendamiskoormist käsitlevale õigusnormile ning ühele seda teemat puudutavale kohtuotsusele –, et tõendamiskoormis on maksuhalduril ning seega kui maksukohustuslane ei säilita dokumente, mis tõendavad nende tulude deklareerimist maksustamise eesmärgil, mille abil tema varad omandati, ei tulene sellest automaatselt, et ta on saanud põhjendamatut varalist kasu füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 tähenduses.[80] Komisjon ei ole esitanud tõendeid, mis võimaldaksid selle selgituse tagasi lükata. Konkreetselt ei ole tõlgendus, mille on valinud Hispaania valitsus, selle sätte sõnastusega iseenesest vastuolus. Mis puudutab seejärel maksuhalduri praktikat, siis tuleb märkida, et see, et

[75] Vt selle kohta näiteks 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51); 5. mai 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punktid 33–49) ning 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60).

[76] Vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82); 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus SIAT (C-318/10 (EU:C:2012:415, punkt 50); 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Itelcar, C-282/12 (EU:C:2013:629, punkt 37) ja 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (Kolmandates riikides asuvad vahendusäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 88).

[77] Oma laadilt võimaldab aegumise kohaldamine ainult vältida tagajärgi, mille peaks selle eelduse kohaldamine kaasa tooma, mis on erinev, sest pettuse tuvastamine jääb alles. Asjaolu, et kõnesolevad õigusnormid ei võimalda automaatselt vältida maksupettuse eeldust ainult sel põhjusel, et tegemist on varadega, mis omandati aegunud perioodil, ei ole seega iseenesest samaväärne ümberlükkamatu pettuse eeldamisega.

[78] Näiteks viitab komisjon selles küsimuse nii füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 sõnastusele kui ka nende õigusnormide konkreetse kohaldamise näidetele. Vt käesoleva ettepaneku punkt 43.

[79] Vt 12. mai 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Belgia (C-287/03, EU:C:2005:282, punkt 28).

[80] Märgin, et Hispaania valitsuse argumentides on viidatud ainult füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikele 2. Et tegemist on üldpõhimõtetega, mõistan ma seda siiski nii, et need argumendid puudutavad ka äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõiget 6.

komisjon nimetab „konkreetse kohaldamise näiteid“ ilma edasiste täpsustusteta, ei vasta kriteeriumile, mille kohaselt tuleb etteheidetavat praktikat tõendada piisavalt dokumenteeritult ja üksikasjalikult.

111. Sellest tuleneb, et komisjon ei ole esitanud vajalikke tõendeid selle kohta, et eksisteerib ümberlükkamatu maksupettuse eeldus.

112. Kokkuvõtteks teen Euroopa Kohtule ettepaneku nõustuda esimese etteheitega osaliselt, sest kuna uute pangakontodega seotud teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või hilinemisega täitmise puhul võib Hispaania maksuhaldur olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast sellest tuleneva maksuvõla tõttu teha ümberarvutuse, on Hispaania Kuningriik rikkunud ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40 tulenevaid kohustusi.

2. 150-protsendiline proportsionaalne trahv (teine etteheide)

113. Oma teise etteheitega väidab komisjon, et see, kui „välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või vormi 720 hilinemisega esitamise korral [määratakse] automaatselt 150-protsendiline proportsionaalne trahv“, kujutab endast ebaproportsionaalset piirangut.

a) Kõnesolevad õigusnormid

114. See etteheide puudutab reeglit, mis sisaldub seaduse nr 7/2012 kahes lisasättes. Nende sätetega on kehtestatud karistus maksuõigusrikkumise eest, mis tuleneb füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikest 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikest 6. Seaduse nr 7/2012 1. lisasättes on nähtud ette, et nende sätete kohaldamine „määrab ära maksuõigusrikkumise“, mida loetakse „väga raskeks“ ja mille eest karistatakse 150-protsendilise trahviga. Trahv arvutatakse maksusumma põhjal, mida asjaomaste varade ja õiguste väärtuse suhtes kohaldatakse.

b) Poolte argumendid

1) Komisjoni argumendid

115. Komisjoni sõnul on 150-protsendiline proportsionaalne trahv ebaproportsionaalne nii oma ranguse kui ka automaatsuse ja mittevarieeritavuse tõttu.

116. Mis puudutab trahvi rangust, siis 150-protsendiline määr on ilmselgelt kõrgem progressiivsetest karistustest, mida kohaldatakse maksudeklaratsiooni hilinemisega esitamise korral, sest viimaste määr on 5%, 10%, 15% ja 20% olenevalt sellest, kas deklaratsiooni esitamisega hilineti 3, 6 või 12 kuu võrra või rohkem.[81] Neid madalamaid määrasid tuleb võrrelda 150-protsendilise proportsionaalse trahvi määraga, sest mõlemal juhul on tegemist reageeringutega maksustatavat tulu sisaldava deklaratsiooni liiga hilja esitamisele. Selles olukorras on kõige madalamad maksulisandid siiski ette nähtud maksudeklaratsiooni puhul, mis

[81] Tegemist on LFG artikliga 27.

on otseselt seotud *maksekohustusega*, samas kui kõige karmim, 150-protsendiline karistus on nähtud ette vormi 720 teabedeklaratsiooni puhul, mis kujutab endast lihtsalt *vormilist kohustust* esitada teave, mis üldiselt maksustamist kaasa ei too.

117. Trahvi automaatsuse ja mittevarieeritavuse kohta märgib komisjon *esiteks*, et 150-protsendilist trahvi puhul ei ole mingit võimalust, et seda varieeritakse, sest seda määra kohaldatakse, ükskõik missugune on riigisisestele maksuasutustele kättesaadava teabe tase,[82] ükskõik mis kuupäeval asjaomased varad omandati (enne aegumisperioodi või selle ajal) ning olenemata maksukohustuslase käitumisest, mis ei seisne kaugeltki alati teabe esitamise kohustuse täitmata jätmises, vaid võib seisneda üksnes hilinemises.

118. Korrigeerimisvõimaluse kohta, mis on jäetud 6. juuni 2017. aasta maksualase eelotsusega, millele Hispaania valitsus viitab, märgib komisjon, et selle eelotsuse kohaselt võib maksukohustuslane, kes ei täitnud deklareerimiskohustust, viia oma olukorra, mis puudutab füüsiliste isikute tulumaksu, pärast tähtaja möödumist nõuetega kooskõlla ise väljaarvutamise teel ja tasuda vastava maksu. Niisugusel juhul kohaldatakse 150-protsendilise trahvi asemel maksu suurendamist 20% võrra. Seda maksualast eelotsust ei saa aga arvesse võtta, sest ühelt poolt ei ole sellel seadusjõudu ja mitte miski seaduses nr 7/2012, mis kujutab endast vormiga 720 seotud kohustuse õiguslikku raamistikku, ei võimalda järeldada, et niisugune võimalus eksisteerib. Teiselt poolt on selle eelotsuse avaldamise kuupäev hilisem komisjoni põhjendatud arvamusest, mille tõttu ei saa seda arvesse võtta. Mis puudutab maksuhalduri praktikat enne selle maksualase eelotsuse avaldamist, siis tundub, et maksuhaldur ei kohaldanud võimalust asendada 150-protsendiline trahv 20-protsendilise maksu suurendamisega ühtlaselt, vaid pigem üksikjuhtudel. Komisjoni käsutuses olevast infost ilmneb, et enne maksualase eelotsuse avaldamist võis tulla ette, et teatavatel juhtudel, mil vorm 720 esitati pärast tähtaja möödumist, kohaldati välisriigis varasid ja õigusi omava isiku suhtes 150-protsendilist trahvi ainult sel põhjusel, et ta ei olnud suuteline tõendama, et ta tasus vastava tulumaksu õigeaegselt.

119. *Teiseks* täpselt samuti nagu välisriigis asuvate varade kvalifitseerimisel põhjendamatuks varaliseks kasuks, ei vii maksuhaldur deklareerimiskohustuse täitmata jätmise korral läbi mingit eriuurimist, kui varade omanik ei suuda tõendada, et need varad vastavad deklareeritud ja maksustatavatele tuludele, mis viib ümberlükkamatu maksupettuse eelduseni.

120. *Kolmandaks* leiab komisjon, et ebaproportsionaalne on ka see, et 150-protsendilist trahvi, asjaomaste tulude maksustamist ja kindlasummalisi trahve kohaldatakse samal ajal, võtmata arvesse üldist maksuvõlga, mis sellest tuleneb. Võib esineda juhtumeid, mil kogu maksuvõlg ületab maksustavate varade ja õiguste väärtuse. Komisjon viitab „[talle] teatatud juhtumitele“ ning toob ära kaks nende karistuste samaaegse kohaldamise juhtumit.

2) Hispaania valitsuse argumendid

121. Hispaania valitsus omakorda märgib kohe, et karistuste proportsionaalsuse – olgu siis tegemist 150-protsendilise proportsionaalse trahvi või kindlasummaliste trahvidega – üle otsustavad ainult liikmesriikide kohtud, sest neid ei ole liidu tasandil ühtsustatud.

[82] Nagu on selgitatud käesoleva ettepaneku punktides 47–57, esimese etteheite analüüsis, on komisjon arvamusel, et liikmesriikidel on piisavad vahendid, et saada teavet välismaal omatavate varade ja õiguste kohta ning teha direktiivi 2011/16 alusel sobiv maksukontroll.

122. See öeldud, leiab ta *esiteks* trahvi ranguse küsimuses, et 150-protsendiline trahv ja madalamad maksulisandid, millele komisjon viitab, ei ole kõigepealt võrreldavad. Ainult esimene on karistus, mis on ette nähtud niisuguse maksukohustuslase käitumise eest, kes piirdub sellega, et täidab teabe esitamise kohustuse, *ilma et* tasuks vastavat maksu, samas kui teiste ainus eesmärk on õhutada maksukohustuslasi järgima kindlaksmääratud tähtaegu ja hüvitama riigile kahju, mida viimane maksu hilinemisega tasumise tõttu kannab.

123. Seejärel märgib ta, et asjaolu, et 6. juuni 2017. aasta maksualane eelotsus on põhjendatud arvamusest hilisem, ei tohiks takistada selles esitatud tõlgenduse arvessevõtmist. Ühelt poolt on maksualastes eelotsustes piirdutud sätete tõlgendamisega ning neid ei saa muuta või parandada. Järelikult ei tulene maksualasest eelotsusest ühtegi uut õigusnormi ja soodsad tagajärjed maksukohustuslasele avaldavad tagasiulatuvalt mõju kuni selle sätte jõustumiseni. Lisaks ei ole korrektne asuda seisukohale, et seaduses ei ole nähtud ette korrigeerimise võimalust. Seda võimalust ja selle tagajärgi on üldiselt tunnustatud LFG artiklis 27 ja artikli 179 lõikes 3. Nendest õigusnormidest – mis on maksualases eelotsuses käsitletud õigusnormid – ilmneb, et võimalik on esitada hilinemisega vabatahtlikke korrigeerimisi, ilma et sellega kaasneks karistust maksmata jätmise pärast ja ilma et see piiraks võimalikke maksulisandeid. Need õigusnormid on kohaldatavad kõigi maksudeklaratsioonide suhtes, sh välisriigis asuvate varade korrigeerimine, ning need kehtisid juba seaduse nr 7/2012 vastuvõtmise ajal. Korrigeerimise võimalus eksisteeris seega enne maksualase eelotsuse avaldamist. Mis puudutab teiselt poolt komisjoni väiteid praktika kohta enne maksualase eelotsuse avaldamist, siis nendes on ainult kinnitatud, et korrigeerimise võimalust ei saa kohaldada ühtlaselt, esitamata ühtegi konkreetset tõendit selle kohta.

124. Peale selle võimaldavad nõuded, mis tulenevad Hispaania õiguses ette nähtud proportsionaalsuse põhimõttest,[83] ka ametiasutusel karistusi varieerida, tagamaks selle, et need vastavad maksuõigusrikkumistele, mille suhtes neid kohaldatakse.

125. Lisaks ei karistata 150-protsendilise proportsionaalse trahviga lihtsalt deklareerimiskohustuse eiramise eest, vaid tulu varjamise ja korduva tasumisele kuuluva maksu tasumata jätmise eest, st teiste sõnadega maksustamise vältimise toimingute eest. Et selle trahvi eesmärk on karistada maksumaksja käitumise eest, on välistatud varieerida trahvisummat olenevalt selle teabe tasemest, mida kolmandad isikud võivad maksuhaldurile anda.

126. *Teiseks* vaidleb Hispaania valitsus vastu sellele, et trahv on automaatne. Ta meenutab ühelt poolt, et trahvi määramiseks peab kindlasti esinema rikkumise teokoosseis, kusjuures tõendamiskoormis lasub seejuures maksuhalduril.[84] Teiselt poolt peab maksuhaldur tema sõnul tõendama ka maksukohustuslase süüd, mis ilmneb eelkõige LFG artiklitest 178 ja 179 ja artikli 183 lõikest 1. Tema arvates ei saa Hispaania maksu- ja haldussüsteemis karistusi määrata automaatselt ning karistust saab kohaldada konkreetselt ainult siis, kui süü on piisavalt tõendatud ja põhjendatud, kusjuures faktiliste asjaolude ja süü tõendamise koormis on süütuse

[83] Hispaania valitsus märgib, et üldiselt reguleerib haldusõiguses karistuste valdkonnas proportsionaalsuse põhimõtet seaduse 40/2015 avaliku sektori õigusliku regulatsiooni kohta (Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público) artikkel 29, mille lõikes 4 on sätestatud, et „[k]ui määratava karistuse vastavus rikkumise teokoosseisu tõsidusele ning juhtumi asjaolud seda õigustavad, võib otsust tegema pädev organ määrata madalama astme karistuse“. Maksude alal käsitlevad proportsionaalsuse põhimõtet täpsemalt järgmised õigusnormid: a) LFG artikkel 3 „Maksusüsteemi korraldamise ja kohaldamise põhimõtted“, mille lõikes 2 on ette nähtud, et „[m]aksusüsteemi kohaldamine rajaneb proportsionaalsuse põhimõttel […]“, ning b) LFG artikkel 178 „Maksude alal karistamise pädevuse põhimõtted“, mille teises lõigus on sätestatud, et „[k]ohaldatakse eelkõige seaduslikkuse, inkrimineerimise, vastutuse, proportsionaalsuse ja konkurentsikeelu põhimõtteid“.

[84] Vt käesoleva ettepaneku punktid 59–61.

presumptsiooni põhimõtte kohaselt täielikult ja eranditult ametiasutusel. Alates vormi 720 loomisest peale on pärast tähtaja möödumist esitatud deklaratsioonide juhtumite hulgast ainult 7,6% puhul kohaldatud maksualast karistust.

127. On seega hädavajalik, et süüd põhjendataks konkreetse põhistuse abil ning seda tõendataks piisavalt selgete ja üksikasjalike faktiliste asjaoludega, mis sisaldavad arutluskäiku, mis võimaldas järeldada, et süü on olemas. Näitena on Hispaania valitsus viidanud ühele kohtuotsusele [85], millega määratud karistus tühistati, sest leiti, et süü põhjendus otsuses määrata trahv ei ole piisav. Ta esitab ka arvandmeid, mille eesmärk on sisuliselt tõendada, et selle trahvi määramine sõltub alati konkreetsele juhtumile antud hinnangust: 781 kontrollimenetlusest ainult 296 juhul algatati karistamismenetlus ning nende hulgast 108 [86] juhul kohaldas maksuhaldur 150-protsendist proportsionaalset trahvi. Õigusnormid ei sisalda seega mingit maksupettuse eeldust.

128. *Kolmandaks* väidab Hispaania valitsus trahvi proportsionaalsuse põhjendamiseks ühelt poolt, et seda saab võrrelda ainult teiste trahvidega, millega karistatakse varade korduva ja süstemaatilise varjamise eest ning millega seoses on nähtud ette karistused vahemikus 100–150%. [87] 150-protsendiline karistus jääb seega LFG-s maksuvõla tasumata jätmise raskendatud juhtudel üldiselt ette nähtud piiridesse. Lisaks niisugustel kõige tõsisematel juhtudel nagu maksukuriteod võib karistus ulatuda isegi 600 protsendini tasumata jäetud summast. [88] Teiselt poolt võib selle 150-protsendilist määra vähendada nõusoleku korral (30%) või kiirmakse korral (25%) ning karistust võib seega vähendada kuni 78,75% võrra.

129. Lisaks on tema sõnul ekslik komisjoni väide, et väidetavalt „kohaldatakse samal ajal“ vormilist rikkumist vormi 720 esitamata jätmise tõttu ja materiaalset rikkumist põhjendamatu varalise kasu korrigeerimise tõttu. Kui maksuhaldur tõendab, et maksukohustuslase käitumine on süüline, tuleb määrata materiaalne karistus, sest vormiline karistus on LFG artikli 180 lõike 1 kohaselt sellega hõlmatud. [89] Hispaania valitsuse sõnul eeldab väga tihe seos põhjendamatu varalise kasu korrigeerimise ja vormi 720 esitamata jätmise vahel, et neid ei saa seoses rikkumisega käsitelda eraldi, vaid ühe tervikuna, sest õigusakte tuleb kohaldada koostoimes.

c) Hinnang

130. Kõigepealt täpsustan, et vastupidi Hispaania valitsuse väitele tuleb tõdeda, et Euroopa Kohus on pädev hindama komisjoni etteheiteid, mis puudutavad karistuste proportsionaalsust. [90]

[85] Tribunal Económico-Administrativo Centrali (keskne maksuasjade vaidekomisjon) esimese koja 14. veebruari 2019. aasta otsus (R. G. 529/2016).

[86] Märgin, et nende juhtumite arvu küsimuses, mil 150-protsendilist karistust kohaldati, valitseb kahtlus. Ühel korral on Hispaania valitsus oma seisukohtades viidanud 108 juhtumile ja ühel korral 129 juhtumile.

[87] Tegemist on LFG artikli 191 lõikega 4.

[88] Hispaania valitsus viitab karistusseadustikku käsitleva põhiseaduse rakendamise seaduse (Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal, *BOE* nr 281, 24.11.1995) artiklile 305.

[89] Selles sättes on märgitud, et „[s]ama teo või tegevusetuse eest, mida tuleb kohaldada rikkumise raskusastmete kriteeriumina või asjaoluna, mis määrab ära selle, kas rikkumine kvalifitseeritakse raskeks või väga raskeks, ei tohi karistada kui iseseisva rikkumise eest“.

[90] Kui karistuste valdkonnas ei ole liidu õigusakte ühtlustatud, on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Nad on siiski kohustatud nimetatud pädevust kasutama eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet järgides. Vt selle kohta 12. juuli 2001. aasta kohtuotsus Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

131. Oma teist etteheidet on komisjon põhjendanud mitme erineva argumendiga, millest igaühe eesmärk on tõendada, et 150-protsendiline trahv on ebaproportsionaalne. Kuigi leian, et enamik tema argumente tuleb tagasi lükata (1. jagu), olen arvamusel, et võttes arvesse vastust, mille ma pakun välja komisjoni esimese etteheite osas, tuleb argumendiga, et aegumistähtaeg on ebaproportsionaalne, nõustuda (2. jagu).

1) Komisjoni esitatud muud argumendid peale argumendi, et aegumistähtaeg on ebaproportsionaalne

132. Komisjoni esitatud argumendid selles küsimuses käsitlevad suurel määral trahvi laadi ja ulatust, kuid Hispaania valitsus vaidleb neile siiski vastu. Nende argumentide hindamisel (jagu ii) tuleb seega kõigepealt selgust saada nendes kahes aspektis (jagu i).

i) Trahvi laad ja ulatus

133. Kõigepealt vastupidi komisjoni väitele tundub mulle selgelt, et 150-protsendilise trahviga ei karistata mitte lihtsalt *vormilise* kohustuse täitmata jätmise, vaid *materiaalse* kohustuse täitmata jätmise eest. Nagu märgib Hispaania valitsus – ilma et komisjon talle vastu vaidleks –, eeldab selle trahvi määramine füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõike 6 kohaldamist – mis tähendab, et maksukohustuslasel on varasid välisriigis, mille puhul ta ei ole tasunud maksu, mille oleks pidanud tasuma. Selles küsimuses rõhutan, et nagu on nähtud ette seaduse nr 7/2012 1. lisasätte sõnastusega, arvutatakse 150-protsendiline trahv tasumisele kuuluva maksusumma põhjal ning see on seega otseselt seotud maksu tasumise materiaalse kohustusega. Lisaks karistatakse vormi 720 esitamise vormilise kohustuse täitmata jätmise eest muude vahenditega, st kindlasummaliste trahvidega, mida puudutab komisjoni kolmas etteheide.[91]

134. Leian ka, et komisjoni argumendid ei võimalda tagasi lükata Hispaania valitsuse selgitust, et maksuhaldur peab trahvi kohaldamisel ka tõendama maksukohustuslase süüd. Konkreetselt asjaolu, et seaduse nr 7/2012 kaks lisasätet ei sisalda ise sõnaselget süüreeglit, ei tähenda kuidagi, et niisugust reeglit ei kohaldata, sest see on selgelt sätestatud õigusnormides, nagu Hispaania valitsus tõendab. Komisjon ei ole seega esitanud nõutavat tõendit, et trahv määratakse vormiga 720 seotud kohustuste täitmata jätmise korral automaatselt. Sellest tuleneb ka, et komisjon ei ole esitanud tõendit, et maksukohustuslase käitumist ei võeta trahvi kohaldamisel arvesse, ega ka tõendit, et tegemist on ümberlükkamatu maksupettuse eeldusega.

135. Lõpuks tuleb märkida, et mis puudutab trahvide väidetavat mittevarieeritavust, siis küsimused, milles valitseb poolte vahel vaidlus, puudutavad esiteks niisugust võla korrigeerimise võimalust, nagu on kirjeldatud 6. juuni 2017. aasta maksualases eelotsuses, ning teiseks karistuste kumuleerumise küsimust.[92]

136. Esimeses küsimuses märgin, et seaduse nr 7/2012 1. lisasätte sõnastuse kohaselt on selles ette nähtud kindla määraga 150-protsendiline trahv. Hispaania valitsus selgitas, et hoolimata niisugusest sõnastusest on ise väljaarvestamise võimalus üldiselt ette nähtud LFG artiklis 27 ja artikli 179 lõikes 3, mida kohaldatakse samuti vormi 720 suhtes alates selle jõustumisest. Nende sätete põhjal, millel on seadusjõud, ei tundu mulle õige, et maksualane eelotsus jõustus pärast

[91] Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punktid 144 ja 145.

[92] Küll aga ei ole vastu vaieldud sellele, et arvesse ei võeta teavet, mis ametiasutusel on.

põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtaega.[93] Minu meelest ei ole komisjon esitanud muid tõendeid, mis võimaldaksid selle selgituse tagasi lükata. Asjaolust, et komisjoni esitatud teabe põhjal „võis teatavatel juhtudel juhtuda“, et 150-protsendilist trahvi kohaldatakse välisriigis varasid ja õigusi omava isiku suhtes ainuüksi sel põhjusel, et ta ei olnud suuteline tõendama, et ta tasus õigeaegselt maksu vastavalt tulult, ei piisa selleks, et tegemist oleks nõutava tõendiga eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.[94]

137. Karistuste kumuleerumise küsimuses arvan samuti, et komisjon ei ole esitanud tõendit, mis võimaldaks lükata tagasi Hispaania valitsuse selgitused, et LFG artiklist 108 tuleneb, et vormiline rikkumine on materiaalse rikkumisega hõlmatud.

ii) Trahvi proportsionaalsus

138. Et trahvi ulatust ja laadi on nüüd täpsustatud, järeldub sellest, et komisjon ei ole tõendanud, et 150-protsendiline trahv määratakse automaatselt ja mittevarieeritavalt. See märgitud, tuleb juhtida tähelepanu, et on olukordi, kus 150-protsendiline trahv määratakse seepärast, et maksukohustuslane on varasid varjanud. Niisugusel tasemel trahv ei tundu mulle siiski ebaproportsionaalne.

139. Esiteks kuna 150-protsendiline trahv määratakse selleks, et karistada varade süstemaatilise varjamise eest, ei saa seda võrrelda madalamate maksulisanditega, millele komisjon viitab ja mida kohaldatakse hilinemisega maksmise eest. Küll aga arvan nagu ka Hispaania valitsus, et sobivam oleks võrrelda 150-protsendilist trahvi Hispaania õigusnormides ette nähtud trahvidega, millega karistatakse varade korduva ja süstemaatilise varjamise eest riigisisestes olukordades, – õigusnormid, milles on tema sõnul ette nähtud trahvid, mis ulatuvad 150 protsendini. Et komisjon ei ole esitanud ühtegi argumenti, mis võimaldaks selle võrdluse tagasi lükata, ei ole ta tõendanud, et välisriigis varjatavate varade korral määratav karistus on rangem kui riigisisestel juhtumitel kohaldatav.

140. Teiseks ei veena mind komisjoni ülejäänud argumendid. Konkreetselt asjaolu, et 150-protsendilist trahvi kohaldades ei võeta arvesse teavet, mis maksuhalduril on, ei tundu mulle iseenesest ebaproportsionaalne. Trahviga karistatakse maksukohustuslase käitumise eest, st varade süstemaatilise varjamise eest ning seejuures arvutatakse see – nagu eespool selgitatud – ainult tasumisele kuuluva maksusumma põhjal. Ka asjaolu, et trahv määratakse samal ajal maksu sissenõudmisega, ei tundu mulle ebaproportsionaalne, sest tegemist on kahe erinevat laadi summaga. Üksnes trahv on karistus, mis arvutatakse just tasumisele kuuluva maksusumma põhjal.

2) Argument, et aegumine puudub täielikult

141. Üks komisjoni argumente, millega ta püüab tõendada, et trahv on automaatne, on asjaolu, et trahvi kohaldatakse vahet tegemata kõikide deklareerimata varade ja õiguste suhtes, ilma et arvesse võetaks varade omandamise kuupäeva. Saan sellest argumendist aru nii, et see käib kaasas komisjoni esimese etteheite raames esitatud argumendiga, et kuna ta leiab, et maksude sissenõudmine on ebaproportsionaalne sel põhjusel, et aegumine puudub täiesti, on seda ka trahv, mis määratakse, et karistada maksu tasumata jätmise eest.

[93] Nagu on selgitatud käesoleva ettepaneku 50. joonealuses märkuses, tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise olemasolu hinnata, lähtudes liikmesriigi olukorrast niisugusena, nagu see oli põhjendatud arvamuses kindlaksmääratud tähtaja lõpul. Täpsustan, et nagu mina aru saan, ei ole tegemist võimalusega, mis kuulub ametiasutuse kaalutlusõiguse hulka.

[94] Vt käesoleva ettepaneku punktid 71 ja 109.

142. Selles konkreetses punktis nõustun komisjoni arutluskäiguga. Et pean ebaproportsionaalseks asjaolu, et uusi pangakontosid puudutava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise korral võib maksuhaldur teha ümberarvutuse sellest tuleneva maksuvõla tõttu olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast, pean sellest tulenevalt ebaproportsionaalseks ka trahvi kohaldamist niisuguses olukorras.

143. Kõikide eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku nõustuda teise etteheitega osaliselt, sest määrates uusi pangakontosid puudutava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise korral 150-protsendilise proportsionaalse trahvi olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast, on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklist 63 ja EMP lepingu artiklist 40.

3. Kindlasummalised trahvid (kolmas etteheide)

144. Oma kolmanda etteheitega väidab komisjon, et „[see, kui] välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise korral või vormi 720 hilinemisega esitamise korral [määratakse] kindlasummalised trahvid, mille määr ületab määra, mis on nähtud ette samasuguste rikkumiste eest määratavate karistuste üldsüsteemiga“, kujutab endast ebaproportsionaalset piirangut.

a) Kõnesolevad õigusnormid

145. See etteheide puudutab LFG 18. lisasätte lõikes 2 ette nähtud kindlasummalisi trahve. Selles artiklis on sätestatud vormiga 720 seotud kohustuste täitmata jätmisega seotud rikkumiste ja karistuste süsteem. Selle sätte kohaselt loetakse „väga rasketeks“ maksuõigusrikkumisteks vormiga 720 ette nähtud teabe deklareerimist pärast tähtaja möödumist ja ebatäieliku, ebatäpse või vale teabe lisamist. Ettenähtud karistused on rangemad esiteks ebatäieliku, ebatäpse või vale teabe esitamise korral ning teiseks teabe korral, mida üldse ei deklareeritud, kui kolmandaks deklaratsiooni esitamise korral pärast tähtaja möödumist. Nii kohaldatakse nende kahe esimese kategooria puhul 5000 euro suurust kindlasummalist trahvi iga andme või iga andmekogumi kohta, mis on seotud sama konto/vara, kinnisasja või muuga, kusjuures minimaalne trahvisumma on 10 000 eurot. Kui deklaratsioon esitatakse hilinenult, ilma et maksuhaldurile oleks eelnevalt esitatud vastavat taotlust, on trahvisumma 100 eurot iga sama kontot/vara, kinnisasja vm puudutava andme või andmekogumi kohta, kusjuures trahvi miinimumsumma on 1500 eurot.

b) Poolte argumendid

1) Komisjoni argumendid

146. Komisjon leiab, et ehkki on lubatud, et varade omamise korral väljaspool riigi territooriumit võib vastava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise korral olla vaja kohaldada eritrahve, on vähemalt tarvis, et arvesse võetaks teavet välisriigis omatavate varade kohta, mis maksuhalduril on. Ainsad kriteeriumid, mida kindlasummaliste trahvide summa kindlaksmääramisel kasutatakse, on asjaomaseid varasid puudutavate andmete või andmerühmade arv.

147. Igal juhul näitab riigisiseste olukordade võrdlemine juhtumitega, mil kindlasummalisi trahve vormi 720 käsitlevate sätete raames kohaldati, et kõnesolevad trahvid on ebaproportsionaalsed. Sellest võrdlusest ilmneb, et vormiga 720 seotud konkreetsed kindlasummalised trahvid on 15, 50 või 66 korda kõrgemad riigisisestes olukordades kohaldatavatest trahvidest.

148. Täpsemalt täheldab komisjon, et vormi 720 esitamise maksualane kohustus on informatiivne ja tuleb kvalifitseerida vormiliseks kohustuseks, sest selle vormi esitamine ei võimalda vähimatki maksuvõla olemasolu kindlaks teha ega välja arvutada, mis võimaldab järeldada, et selle vormi esitamata jätmine ei põhjusta riigikassale otsest majanduslikku kahju. See kohustus esineb ka üldist laadi kohustuse vormis (mis ei tulene individuaalsest nõudest), mis on adresseeritud maksukohustuslasele, kes on kohustatud vormi esitama (mitte kolmandale isikule). Et määrata kindlaks riigisisestes olukordades kohaldatavate karistuste paralleelne süsteem,[95] oleks vaja arvesse võtta nelja järgmist juhtumit.

i) Deklaratsiooni esitamata jätmine

149. Et võrrelda nimetatud karistuse täitmata jätmise korral määratavaid karistusi riigisisesel tasandil samasuguse rikkumise eest määratavate karistustega, tuleks arvesse võtta LFG artikli 198 lõike 1 esimeses kuni kolmandas lõigus kirjeldatud käitumist. Selle sätte kohaselt, milles on maksudeklaratsiooni ettenähtud tähtaja jooksul esitamata jätmine kvalifitseeritud kergemaks rikkumiseks, karistatakse selle eest 200 euro suuruse kindlasummalise trahviga. Vorm 720 (LFG 18. lisasätte lõige 2) näeb niisugusel juhul ette 5000 euro suuruse trahvi ühe andme kohta, kusjuures trahvi miinimumsumma on 10 000 eurot, ning see miinimumsumma on 50 korda kõrgem LFG artikli 198 lõikes 1 nimetatud rikkumise korral ette nähtud summast.

ii) Deklaratsiooni esitamine hilinemisega ilma, et maksuasutustele oleks eelnevalt esitatud vastavat taotlust

150. Kui vorm 720 esitatakse pärast seadusega kehtestatud tähtaja lõppu, aga enne kui maksuhaldur palub maksukohustuslasel seda teha, on tegemist deklaratsiooni esitamisega ise, kuid pärast tähtaja möödumist. Ka sel juhul ei kanna riigikassa mingit otsest majanduslikku kahju. Samasugune rikkumine riigisisesel tasandil on määratletud LFG artikli 198 lõikes 2. Selles õigusnormis on sätestatud, et kui deklaratsioon esitatakse pärast tähtaja möödumist ilma, et maksuhaldur peaks seda eelnevalt nõudma, on karistus ning selle alam- ja ülempiirid võrdsed poolega LFG artikli 198 lõikes 1 ette nähtust, s.o 100 euro suuruse kindlasummalise trahviga. Et LFG 18. lisasätte lõikes 2 on ette nähtud karistus, mis seisneb 100 euro suuruses trahvis ühe andme kohta, kusjuures minimaalne trahvisumma on 1500 eurot, on miinimumsumma 15 korda kõrgem kui LFG artikli 198 lõikes 2 ette nähtud karistuse puhul.

iii) Ebatäielikku, ebatäpset või vale teavet sisaldava deklaratsiooni esitamine, kuid seda deklaratsiooni parandatakse ise pärast tähtaja möödumist ilma, et maksuasutused peaksid seda eelnevalt nõudma

151. See juhtum puudutab deklaratsiooni esitamist kindlaksmääratud tähtaegade jooksul, kuid ebatäieliku, ebatäpse või vale teabega. Maksukohustuslane parandab siiski seda teavet enne, kui maksuhaldur temalt seda nõuab (ise parandamine, kuid pärast tähtaja möödumist). LFG

[95] Komisjoni arvates on nii, et kuna Hispaania õiguses ei ole nähtud ette Hispaanias asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise deklaratsiooni, ei ole meetme ebaproportsionaalsust võimalik hinnata ainult nii, et tehtaks kindlaks, milline oleks olnud määratav karistus, kui vormi 720 deklaratsiooni käsitlevate õigusnormide kohaselt ei ole kehtestatud paralleelset konkreetset karistuste süsteemi.

artikli 198 lõiget 2 kohaldatakse analoogia alusel ka sellel juhtumil, sest selle võib samastada juhtumiga, mil korrektne deklaratsioon esitatakse pärast tähtaja möödumist. Trahv ulatub niisugusel juhul 100 euro suuruse kindla summani. Ka vormi 720 esitamise korral näeb LFG 18. lisasätte lõige 2 ette 100 euro suuruse trahvi andme kohta, kusjuures miinimumsumma on 1500 eurot, ning seega on tegemist karistusega, mille summa on 15 korda kõrgem LFG artikli 198 lõikes 2 ette nähtud karistuse summast.

iv) Ebatäielikku, ebatäpset või vale teavet sisaldava vormi 720 esitamine

152. Mis puudutab deklaratsiooni esitamist kindlaksmääratud tähtaegade jooksul, kuid ebatäieliku, ebatäpse või vale teabega ja ilma, et maksukohustuslane seda teavet parandaks, siis samasugune rikkumine riigisisesel tasandil on määratletud LFG artikli 199 lõikes 1. Selles sättes on rikkumiseks kvalifitseeritud deklaratsiooni esitamine ebatäieliku, ebatäpse või vale teabega ning selles artiklis ette nähtud trahv on 150 euro suurune kindel summa. Vormi 720 reguleerivate õigusnormide kohaselt on trahv 5000 eurot andme kohta, kusjuures miinimumsumma on 10 000 eurot, ning selle karistuse summa on seega vähemalt 66,66 korda kõrgem LFG artikli 199 lõike 2 alusel määratava karistuse summast.

2) Hispaania valitsuse argumendid

153. Hispaania valitsus omakorda väidab, et karistused, mida komisjon oma võrdluses kasutab, ei ole sobivad, sest tegemist ei ole võrreldavate juhtumitega. Ta rõhutab siin vormiga 720 seotud kohustuste täitmata jätmisest tuleneva rikkumise kolme põhitunnust. Esiteks kujutab vorm 720 endast informatiivset laadi maksudeklaratsiooni. Teiseks vastab see rahalist laadi andmete deklaratsioonile. Kolmandaks puudutab see deklaratsiooni, mille esitab maksukohustuslane, keda see teave puudutab.

154. Sobivaim võrdlus oleks seotud tehingute deklaratsioon, sest kolm eelnevat tunnust on nende kahe trahvi puhul olemas: tegemist on teabe esitamise kohustustega, need puudutavad rahalisi väärtusi ja tegemist on deklaratsioonidega, mille esitab maksukohustuslane ise, mitte kolmas isik.

155. Seotud tehingute kohta rõhutab see valitsus, et maksukohustuslane peab salvestama ja säilitama teatava teabe tehingute kohta, mille ta teeb seotud isikute ja üksustega. Selle kohustuse täitmata jätmise puhuks on äriühingute tulumaksu seaduse artikli 18 lõikes 13 ette nähtud, et neid seotud tehinguid puudutava teabe esitamata jätmise või ebatäieliku, ebatäpse või vale teabe esitamise korral on tegemist maksuõigusrikkumisega. Selle artikli 18 lõike 13 punktis 1 on nähtud ette karistus, mida kohaldatakse juhul, kui hindamises ei ole vaja teha parandusi, st kui riigikassale ei ole põhjustatud mingit majanduslikku kahju, sest maksusummat see rikkumine ei mõjuta, ning selle lõike punkt 2 reguleerib kohaldatavat karistust, kui hindamises on tarvis teha parandusi. Järelikult nagu ka vormi 720 regulatsioon, on äriühingute tulumaksu seaduse artikli 18 lõike 13 punktis 1 määratletud rikkumine, mis puudutab teabe esitamise kohustust, mis ei põhjusta majanduslikku kahju ja mis on rahalist laadi ning lasub maksukohustuslasel, keda asjaomane teave puudutab. Seda liiki rikkumiste korral on karistusteks 1000 euro suurune kindlasummaline trahv iga väljajäetud, ebatäpse või vale andme kohta ja 10 000 euro suurune trahv andmete kogumi kohta.

156. Lõpuks ei tule Hispaania valitsuse sõnul arvesse võtta ametiasutuse käsutuses oleva kolmandatelt isikutelt pärineva teabe taset, sest kindlasummaliste trahvidega karistatakse ainult maksukohustuslase käitumise eest.

c) Hinnang

157. Kindlasummaliste trahvide laadi kohta märgin, et pooled on ühel meelel selles, et vormi 720 esitamise kohustus kujutab endast vormilist kohustust, mille täitmata jätmine ei põhjusta riigikassale otsest majanduslikku kasu ja mis esineb otseselt maksukohustuslasele suunatud üldise kohustuse vormis.

158. See täpsustatud, tuleb märkida, et kindlasummalised trahvid näivad mulle ebaproportsionaalsed põhjustel, millele komisjon viitab.

159. Küsimuses, kas vormiga 720 seotud kohustuste täitmata jätmise korral määratavaid kindlasummalisi trahve tuleb võrrelda LFG artiklites 198 ja 199 ette nähtud trahvidega või seotud toimingute puhul ette nähtud trahvidega, nõustun komisjoni seisukohaga. Seotud toimingud on konkreetsed toimingud, mis ei ole seega üldist laadi. Märgin ka, et LFG 18. lisasätte lõikes 2 on otseselt viidatud LFG artiklitele 198 ja 199, sest selles lisasättes on nähtud ette, et kindlasummalised trahvid ei kumuleeru nendes õigusnormides ette nähtud trahvidega. See viide viib mind mõttele, et kuna LFG 18. lisasätte lõikes 2 ei ole ette nähtud konkreetseid karistusi, kohaldatakse LFG artiklites 198 ja 199 sätestatud karistusi.

160. Selles küsimuses tõden, et – nagu täheldab komisjon käesoleva ettepaneku punktides 147–152 ilma, et Hispaania valitsus talle vastu vaidleks, – on vormiga 720 seotud kohustuste täitmata jätmise korral määratavad trahvid 15, 50 ja 66 korda suuremad, kui kohaldatakse riigisisestes olukordades. Ehkki liikmesriikidel on sobivate karistuste kindlaksmääramisel kaalutlusruum,[96] arvan siiski, et vaidlusalused trahvid on nii kõrged, et näivad ebaproportsionaalsed, ilma et siin oleks tarvis teha vahet erinevate varakategooriate vahel. Seega kuigi mulle tundub selgelt, et uute pangakontode kategooria puhul määratavad trahvid on ebaproportsionaalsed, sest Hispaania maksuhalduril on juba niisugune teave,[97] arvan ikkagi, et arvestades väga kõrgeid trahve ja asjaolu, et trahvidega karistatakse ainult vormilise kohustuse täitmata jätmise eest, tuleb sama järeldus teha teiste varakategooriate puhul.

161. Lõpuks märgin, et asjaolu, et neid trahve võidakse Hispaania valitsuse edastatud teabe järgi proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt vähendada, ei saa viia vastupidise tulemuseni. Tuleb tõdeda, et võimalusest, mis ametiasutusel kaalutlusõiguse raames on, ei piisa, et kaotada liikmesriigi kohustuste rikkumine, mis LFG 18. lisasätte lõikest 2 tuleneb.[98]

162. Eelnevast järeldub, et kolmanda väitega tuleb täielikult nõustuda.

F. Kohtukulud

163. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 3 kohaselt jäävad kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks, välja arvatud juhul, kui Euroopa Kohus leiab, et kohtuasja asjaolud annavad alust mõista poolelt lisaks enda kohtukulude kandmisele välja ka osa teise poole kohtukuludest.

[96] Vt selle kohta 12. juuli 2001. aasta kohtuotsus Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

[97] Vt minu järeldus esimese etteheite kohta. Täpsustan, et erinevalt 150-protsendilisest proportsionaalsest trahvist karistatakse kindlasummaliste trahvidega otse asjaolu eest, et vormiga 720 nõutavat teavet ei esitatud. Asjaolu, et seda teavet ei võeta arvesse, tundub mulle siin seega ebaproportsionaalne.

[98] 2. augusti 1993. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-276/91, EU:C:1993:336, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

164. Käsitletaval juhul on komisjon nõudnud kohtukulude väljamõistmist Hispaania Kuningriigilt. Kuna Hispaania Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud komisjoni kolmanda etteheite osas ning osaliselt esimese ja teise etteheite osas, arvan, et Hispaania Kuningriigilt tuleb välja mõista pool komisjoni kohtukuludest.

V. Ettepanek

165. Kõikide eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada järgmiselt:

1. Hispaania Kuningriik on rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklist 63 ning EMP lepingu artiklist 40:

   – nähes ette, et uusi pangakontosid välisriigis puudutava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või vormi 720 esitamine hilinemisega toob kaasa nende varade kvalifitseerimise põhjendamatuks varaliseks kasuks olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast;

   – määrates uusi pangakontosid välisriigis puudutava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või vormi 720 hilinemisega esitamise eest 150-protsendilise proportsionaalse trahvi olenemata asjaomaste varade omandamise kuupäevast;

   – määrates välisriigis omatavaid varasid ja õigusi puudutava teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või vormi 720 hilinemisega esitamise eest rangemad kindlasummalised trahvid kui karistuste üldsüsteemis samasuguste rikkumiste puhul ette nähtud karistused.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.

3. Jätta pool Euroopa Komisjoni kohtukuludest Hispaania Kuningriigi kanda.