

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

X

un

E. H. A. Passenheim-van Schoot

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīvība – Pašuma nodoklis – Ienākumu nodoklis – Uzkrājumi, kuri atrodas citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts – Nedeklarācija – Uzņēmuma termiņš – Uzņēmuma termiņa pagarināšana gadījumos, kad uzkrājumi atrodas ārpus dzīvesvietas dalībvalsts – Direktīva 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēja palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Banku noslēpums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 49. un 56. pants; Padomes Direktīva 77/799)

2. *Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīvība – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti*

(EKL 49. un 56. pants)

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

Protams, šāds tiesiskais regulējums ir gan pakalpojumu sniegšanas brīvības, gan kapitāla brīvības aprītes ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar EKL 49. un 56. pantu, jo, ja attiecīgajā dalībvalstī rezidentiem nodokļu maksātājiem tiek piemērots ilgāks uzņēmuma termiņš attiecībā uz uzkrājumiem un ienākumiem no tiem, kuri atrodas ārpus šīs dalībvalsts, tad šiem nodokļu maksātājiem tiek padarīta mazāk pievilcīga iespēja pārskaitīt savus uzkrājumus uz citu dalībvalsti, lai izmantotu tajā sniegtos finanšu pakalpojumus, atšķirībā no iespējas saņemt finanšu pakalpojumus pirmajā minētajā dalībvalstī.

Tomēr minēto ierobežojumu var pamatot ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu finanšu kontroli, kā arī ar krāpšanas apkarošanu, tomēr ievērojot samērīguma principu tādā nozīmē, ka šādam pasākumam jābūt piemērotam paredzētajam mērķa sasniegšanai un tas nevar pārsniegt mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

Šajā sakarā šāds ierobežojums palīdz nodrošināt finanšu kontroles efektivitāti un apkarot krāpšanu. Ja uzrādīta termiņa pagarināšana pati par sevi nepastiprina daļbvalsts nodokļu iestāžu izmeklēšanas pilnvaras, tā tomēr šīm iestādēm gadījumā, ja tiek atklāti ar nodokli apliekami līdzekļi citās daļbvalstīs, par kuriem tām nebija zināms, dod iespēju uzsākt izmeklēšanu un, ja atklājas, ka šie līdzekļi nav aplikti ar nodokli vai tas ir darīts nepietiekami apmērā, izdot paziņojumu par uzrādīto. Tas pats ir attiecināms uz gadījumu, kad daļbvalsts nodokļu iestādes ir informētas par līdzekļiem, kas tiek turēti citā daļbvalstī, kurā piemēro banku noslēpumu. Turklāt, kad daļbvalsts piemēro garāku uzrādīta termiņa citā daļbvalstī turētiem vai iegūtiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, nodokļu maksātāji, kuriem pieder šie uzkrājumi, var tikt atturēti nedeklarēt šādos uzkrājumus vai no tiem gūtās ienākumus nodokļu iestādēm, lai vēlāk tiem netiktu piemērots uzrādīts, kā arī attiecīgā gadījumā soda nauda, kas abi aprēķināta, ņemot vērā laika posmu, kurš var sasniegt 12 gadus.

Lai izvairītu, vai attiecīgais tiesiskais regulējums nepārsniedz nodokļu kontroles efektivitātei un cēlāi ar krāpšanu nodokļu jomā nepieciešamo, attiecīgās daļbvalsts nodokļu iestādēm piedāvātais papildu termiņš attiecībā uz citā daļbvalstī turētiem vai kas radušies ar nodokli apliekamiem līdzekļiem gluži neatbilst termiņam, kāds šīm iestādēm ir nepieciešams, lai pārbaudītu noteiktu informāciju šajā otrajā daļbvalstī, izmantojot Direktīvā 77/799 par daļbvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā paredzēto savstarpējās palīdzības līgumu, vai ar divpusēju konvenciju paredzētu informāciju apmaiņā. Katrā ziņā ne tomēr neizriet, ka termiņa, kurā šīs iestādes var izdot paziņojumu par uzrādīto attiecībā uz citā daļbvalstī turētiem uzkrājumiem vai ienākumiem no tiem, pagarināšana būtu nesamērīga ar mērķi nodrošināt valsts nodokļu tiesību normu ieviešanu. Šajā sakarā, neskarot attiecīgā gadījumā piemērojamo Kopienas tiesību saskaņošanas normas, daļbvalstij nevar noteikt pienākumu pārvēidot savu tiesisko regulējumu nodokļu kontroles jomā atbilstoši katrā pārējā daļbvalstī vai trešās valsts valdošajai iestādībai situācijai.

Situācijā, kad līdzekļi, kas ar nodokli ir apliekami vienā daļbvalstī un atrodas otrā daļbvalstī, nav tikuši deklarēti pirmās daļbvalsts nodokļu iestādēm un tām nav nekādu pierādījumu, uz kuru pamata varētu sākt izmeklēšanu, piemērojot nedeklarētajiem ar nodokli apliekamajiem līdzekļiem pagarinātu uzrādīta termiņu, netiek pārsniegts nodokļu kontroles efektivitātes un cēlās pret krāpšanu nodokļu jomā nodrošināšanai nepieciešamais. Tā kā šāds gadījums nav pierādījums, uz kuru pamata varētu uzsākt izmeklēšanu un tādējādi nevar izmantot informāciju apmaiņas mehānismu, tad, piešķirot daļbvalsts nodokļu iestādēm garāku termiņu nodokļa apmēra noteikšanai attiecībā uz citā daļbvalstī turētiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, tām netiek dots laiks, lai iegūtu informāciju no citas daļbvalsts par tajā turētajiem ar nodokli apliekamajiem līdzekļiem, bet gan tikai paredzēts ilgāks laika posms, kura ietvaros vēl pēc šo ar nodokli apliekamo līdzekļu atklāšanas būtu iespējams veikt par tiem uzrādīto tiktāl, cik tādā pēc līdzekļu atklāšanas uzsāktā izmeklēšana varētu sekmgīgi noslēgties ar uzrādīta veikšanu vēl pirms minētā laika posma izbeigšanās. Tomēr, tā kā garāka uzrādīta termiņa piemērošana ar nodokli apliekamiem līdzekļiem daļbvalstī šādos apstākļos nav uzskatāma par iespēju iegūt informāciju no otras daļbvalsts, tad nav arī svarīgi, vai šajā otrajā daļbvalstī tiek piemērots banku noslēpums. Turklāt par nesamērīgu nav uzskatāma daļbvalsts izvēle šo termiņu ierobežot laikā un noteikt šo ierobežojumu atbilstoši termiņam, kas piemērojams kriminālietas ierosināšanai krāpšanas ar nodokliem gadījumos. Nevar pārmest daļbvalstij, ka tā ierobežo šo termiņa piemērojamo, attiecinot to tikai uz tādām ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, kuri neatrodas tās

teritorij?.

Ja dal?bvalsts nodok?u iest?žu r?c?b? ir pier?d?jumi, kas t?m ?autu v?rsties citu dal?bvalstu kompetentaj?s iest?d?s, izmantojot vai nu Direkt?v? 77/799, vai ar? divpus?j?s konvencij?s paredz?to savstarp?jo pal?dz?bu, lai p?d?j?s min?t?s t?m sniegtu inform?ciju, kas nepieciešama prec?zas nodok?a summas apr??inam, tad tikai tas vien, ka attiec?gie ar nodokli apliekamie l?dzek?i atrodas cit? dal?bvalst?, nepamato visp?r?gu gar?ka uzr??ina termi?a piem?rošanu, kuram nav nek?das saist?bas ar laika periodu, kas nepieciešams, lai efekt?vi izmantotu savstarp?j?s pal?dz?bas meh?nismu.

(sal. ar 39., 40., 45., 47., 49.–52., 59.–61., 63., 67.–70., 73., 75. un 76. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. EKL 49. un 56. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun?, ja dal?bvalsts piem?ro gar?ku uzr??ina termi?u uzkr?jumiem, kas tiek tur?ti cit? dal?bvalst?, sal?dzinot ar pirmaj? dal?bvalst? tur?tajiem piem?rojamo, ja runa ir par ?rvalst?s tur?tiem uzkr?jumiem un ien?kumiem no tiem, kuri nav deklar?ti pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m un par kuriem šo iest?žu r?c?b? nav nek?du pier?d?jumu, kas ?autu uzs?kt izmekl?šanu, un ka soda nauda, kas tiek uzlikta par uzr??ina pamat? esošo ?rvalst?s tur?to uzkr?jumu un ien?kumu nedeklar?šanu, tiek apr??in?ta proporcion?li summai, par kuru tiek veikts uzr??ins un t?d?j?di – par ilg?ku laika posmu.

Risks, ka attiec?gaj? dal?bvalst? dz?vojošam nodok?u maks?t?jam var uzlikt liel?ku soda naudu par cit? dal?bvalst? tur?tiem uzkr?jumiem un ien?kumiem, sal?dzinot ar valst? tur?tajiem, ir tikai sekas tam, ka laika posms, ko var ?emt v?r?, veicot uzr??inu un t?d?j?di – soda naudas apr??ina b?zes noteikšanai, var b?t gar?ks, ja uzkr?jumi un ien?kumi neatrodas valst?, nek? tad, ja tie tur atrodas, jo p?d?jiem min?tajiem nav piem?rojams gar?kais uzr??ina termi?š. T?d?? EKL 49. un 56. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun?, ja dal?bvalsts piem?ro gar?ku uzr??ina termi?u uzkr?jumiem, kas tiek tur?ti cit? dal?bvalst?, sal?dzinot ar pirmaj? dal?bvalst? tur?tajiem piem?rojamo, ja runa ir par ?rvalst?s tur?tiem uzkr?jumiem un ien?kumiem no tiem, kuri nav deklar?ti pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m un par kuriem šo iest?žu r?c?b? nav nek?du pier?d?jumu, kas ?autu uzs?kt izmekl?šanu, un ar tiem nav ar? pretrun?, ka š?dos pašos apst?k?os soda nauda, kas tiek uzlikta par uzr??ina pamat? esošo ?rvalst?s tur?to uzkr?jumu un ien?kumu nedeklar?šanu, tiek apr??in?ta proporcion?li summai, par kuru tiek veikts uzr??ins un t?d?j?di – par ilg?ku laika posmu.

(sal. ar 84.–86. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturt? pal?ta)

2009. gada 11. j?nij? (*)

Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīvība – Pašuma nodoklis – Ienākumu nodoklis – Uzkrājumi, kuri atrodas citā dalībvalstī, kas nav dzīvesvietas dalībvalsts – Nedeklarācija – Uzrādīšana termiņš – Uzrādīšana termiņa pagarināšana gadījumos, kad uzkrājumi atrodas ārpus dzīvesvietas dalībvalsts – Direktīva 77/799/EEK – Dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējā palīdzība tiešo un netiešo nodokļu jomā – Banku noslēpums

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

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

X (C-155/08),

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

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (ceturtā palāta)

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

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretāre R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ģemotvērīgā rakstveida procesā un 2009. gada 11. marta tiesas sēdī,

ģemotvērīgā atbildējumā, ko sniedza:

- X vērīgā – J. J. Fēnstrā [*J. J. Feenstra*] un L. K. A. Veismans [*L. C. A. Wijsman*], *advocaten*,
- Pasenheimas-van Šotas [*Passenheim-van Schoot*] vērīgā – J. Hamers [*J. Hamer*], *advocaat*, un J. A. R. van Eisdens [*J. A. R. van Eijdsen*] un E. K. K. M. Kemmerens [*E. C. C. M. Kemmeren*], *belastingadviseurs*,
- Nīderlandes valdības vērīgā – K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Grāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,
- Beļģijas valdības vērīgā – Ž. K. Allo [*J.-C. Halleux*], pārstāvis,
- Itālijas valdības vērīgā – I. Brunī [*I. Bruni*], pārstāve, kurai palīdz S. Fjorentino [*S. Fiorentino*], *avvocato dello Stato*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērīgā – R. Liāls [*R. Lya*] un V. Rols [*W. Roels*], pārstāvji,

ģemotvērīgā pāc ģenerālvokāta uzklauzāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt EKL 49. un 56. pantu.

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

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

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

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

“Dalībvalsts kompetentā iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punkta minēto informāciju. Līgumu saņēmuma valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro līgums, ja šī iestāde, ka lūdzējais valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tās atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas cērti mērķa sasniegšanai.”

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

“Tajos gadījumos, kurus nosaka saskaņā ar 9. pants paredzēto apspriežu procedūru, dalībvalstu kompetentās iestādes bez iepriekšēja līguma regulāri apmainās ar 1. panta 1. punkta minēto informāciju.”

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

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

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

8 Direktīvas 2003/48 II nodaļā ar nosaukumu “Informācijas apmaiņa” ir paredzēts, ka

maksājumu pārstāvis sniedz informāciju par šiem procentiem kompetentajai iestādei dalībvalstī, kuras ir reģistrēts (8. pants), kā arī automātisku informācijas apmaiņu starp šo iestādi un kompetento iestādi procentu beneficiāra dzīvesvietas dalībvalstī (9. pants).

9 Saskaņā ar 9. pantu:

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

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

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

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

Nīderlandes tiesiskais regulējums

11 Vispārīgā likuma par nodokļiem (*Algemene Wet inzake Rijksbelastingen*; turpmāk tekstā – “AWR”) 16. pantā ir noteikts šādi:

“1. Ja kāds apstāklis pamato pieņēmumu par nepamatoti neapņēmtu vai samazināti apņēmtu nodokli, [...] Nodokļu dienesta priekšnieks var veikt nodokļu uzrēķinu. [...]

[...]

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

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

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

“1. Ja attiecībā uz nodokļiem, kas tiek iekasēti, nosakot nodokļa summu, fakts, ka paziņojumā par nodokli ir norādīta pārāk zema apliekamā summa, vai arī, ka ir ticis iekasēts pārāk mazs nodoklis, ir radies nodokļu maksātāja nodoma vai izdarīta pārāk puma dēļ, tad šis fakts ir uzskatāms par pārāk pumu, par kuru inspektors vienlaikus ar nodokļa uzrēķinu var noteikt naudas sodu līdz pat 100 % apmērā no naudas soda aprēķinā bāzes, kas paredzēta 2. punktā.

2. Naudas soda aprēķinā bāzi [...] veido paziņojumā par uzrēķinu norādītā summa [...].”

13 Valsts sekretāra finanšu lietās 2002. gada 24. maija dekrets Nr. CPP2001/3595, VēN 2002/29.4, par regulējumu saistībā ar starptautisko savstarpējo palīdzību nodokļu iekasēšanas jomā (*besluit van de Staatssecretaris van Financiën nr. CPP2001/3595, VēN 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen*; turpmāk tekstā – “*Staatssecretaris van Financiën dekrets*”) ir ietvertas vadlīnijas attiecībā uz Direktīvas 77/799 īstenošanu.

14 Saskaņā ar šo dekretu 4.1. punktu ar nosaukumu “Noteikumi informācijas pieprasījuma no ārvalstīm veidošanai”:

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

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

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

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

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

Nīderlandē ir noslēgusi zināmu skaitu īpašu konvenciju attiecībā uz automātisku informācijas apmaiņu. [..]”

16 1997. gada 16. oktobrī Nīderlandes Karaliste un Vācijas Federatīvā Republika pieņēma noteikumus par informācijas apmaiņu nodokļu jomā (Nr. AFZ97/3934 M, *Stcr.* 1997, Nr. 235). Šajos noteikumos nav paredzēta nedz automātiska informācijas apmaiņa, nedz apmaiņa pēc pašu ierosmes par procentiem vai līdzekļiem, kas iegūti no uzkrājumiem. Nīderlandes Karaliste ar Luksemburgas Lielhercogisti nav noslēgusi nevienu konvenciju par informācijas apmaiņu nodokļu jomā.

Pamata prasības un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-155/08

17 Ar 2000. gada 27. oktobra v?stuli Be??ijas Karalistes speci?l? nodok?u inspekcija p?c savas iniciat?vas nos?t?ja N?derlandes nodok?u administr?cijai inform?ciju par N?derland? dz?vojošu personu bankas kontiem Luksemburg? dibin?taj? *Kredietbank Luxembourg* (turpm?k tekst? – “*KB?Lux*”).

18 T? k? š?s inform?cijas p?rbaudes rezult?t? tika izdar?ts secin?jums, ka X bija š?ds konts, *Belastingdienst* inspektors (N?derlandes nodok?u administr?cijas inspektors; turpm?k tekst? – “inspektors”) šai [juridiskajai] personai piepras?ja paskaidrojumu šaj? sakar?. P?c v?stu?u apmai?as inspektora un X valdes starp?, p?d?j? min?t? 2002. gada 8. maija v?stul? nor?d?ja, ka tai kopš 1993. gada ir atv?rts konts *KB?Lux*. Ar 2002. gada 23. augusta v?stuli X sniedza prec?z?ku inform?ciju, ?paši par konta st?vokli attiec?gaj? laika posm?.

19 2002. gada 12. novembr? X sa??ma pazi?ojumu par uzr??inu sakar? ar kapit?la nodokli par 1998. gadu, kur? bija ietverti ar? labojumi, kas attiec?s, pirmk?rt, uz ien?kuma nodokli un iemaks?m soci?l?s apdrošin?šanas sh?m? par 1993. l?dz 2000. gadu un, otrk?rt, kapit?la nodokli par 1994. l?dz 2001. gadu. Tai tika uzlikts ar? naudas sods 50 % apm?r? no summ?m, par kur?m tika veikts uzr??ins.

20 T? k? s?dz?ba par šo pazi?ojumu tika noraid?ta, X c?la pras?bu *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apel?ciju tiesa), apgalvojot, ka *AWR* 16. panta 4. punkt? paredz?tais 12 gadu termi?š uzr??inam ar nodokli apliekam?m summ?m ?rvalst?s esot pretrun? Kopien? ties?b?m.

21 Ar 2006. gada 18. janv?ra l?mumu š? tiesa pras?bu atzina par nepamatotu, bet, konstat?jusi, ka sapr?t?gs termi?š ir beidzies, atc?la inspektora l?mumu un samazin?ja uzr??ina summu.

22 X par šo nol?mumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa), kura nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai EKL 49. pants un EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie neliedz dal?bvalstij gad?jumos, kad t?s nodok?u dienestam netiek deklar?ti (ie??mumi no) uzkr?jumi(?em) ?rvalst?s, piem?rot ties?bu normu, kas, lai kompens?tu efekt?vu p?rbaužu tr?kumu, attiec?b? uz uzkr?jumiem ?rvalst?s paredz 12 gadu termi?u, kur? var veikt nodok?u uzr??inu, bet tai paš? laik? attiec?b? uz (ie??mumiem no) uzkr?jumiem, kas atrodas attiec?gaj? dal?bvalst?, kur ir iesp?jams veikt efekt?vas p?rbaudes, ir noteikts piecu gadu termi?š, kur? var veikt nodok?u uzr??inu?

2) Vai atbilde uz pirmo jaut?jumu b?tu cit?da, ja attiec?gie uzkr?jumi b?tu dal?bvalst?, kur? darbojas banku nosl?pums?

3) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai EKL 49. un 56. pants š?d? gad?jum? liedz uzlikt naudas sodu par ien?kumu vai ?pašuma nedeklar?šanu, par ko tiek veikts nodok?a uzr??ins, atbilstoši summai, kas tiek apr??in?ta par šo ilg?ko laika posmu?”

Lieta C?157/08

23 P?c sava laul?t? n?ves, Pasenheima-van Šota 2003. gada 10. janv?r? p?c savas ierosmes N?derlandes nodok?u administr?cijai pazi?oja visu inform?ciju par uzkr?jumiem, kurus p?rvald?ja V?cij? re?istr?ta banka un kuri pieder?ja vi?ai un vi?as mirušajam laul?tajam. Šie uzkr?jumi l?dz šim nebija tikuši min?ti vi?u nodok?u deklar?cij?s saist?b? ar ien?kuma nodokli un soci?l?s apdrošin?šanas iemaks?m, k? ar? kapit?la nodokli.

24 P?c Pasenheimas-van Šotas l?guma inspektors vi?ai piem?roja t? saukto “nož?lošanas

rež?mu" un t?d?? vi?ai neuzlika nek?du naudas sodu. 2005. gada 13. maij? vi?š vi?ai tom?r nos?t?ja pazi?ojumus par uzr??inu par, pirmk?rt, ien?kuma nodokli un iemaks?m soci?l?s apdrošin?šanas sh?m? par 1993. l?dz 1996. gadu un, otrk?rt, par kapit?la nodokli par 1994. l?dz 1997. gadu, k? ar? saist?tos l?mumus attiec?b? uz procentiem.

25 Pasenheima-van Šota par šo pazi?ojumu c?la pras?bu *Rechtbank te Arnhem* (Arnemas lecirk?a tiesa), apgalvojot, ka AWR 16. panta 4. punkt? paredz?tais 12 gadu termi?š uzr??inam ar nodokli apliekam?m summ?m ?rvalst?s esot pretrun? Kopienu ties?b?m.

26 P?c š?s pras?bas noraid?šanas Pasenheima-van Šota ar kas?cijas s?dz?bu v?rs?s *Hoge Raad der Nederlanden*, kura nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai prejudici?lo jaut?jumu, kurš ir identisks liet? C?155/08 uzdotajam pirmajam prejudici?lajam jaut?jumam.

27 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2008. gada 26. maija r?kojumu lietas C?155/08 un C?157/08 tika apvienotas rakstveida un mutv?rdu procesa vajadz?b?m, k? ar? sprieduma tais?šanai.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo un otro jaut?jumu liet? C?155/08 un jaut?jumu liet? C?157/08

28 Par liet? C?155/08 uzdoto pirmo un otro jaut?jumu un liet? C?157/08 uzdoto jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai EKL 49. un 56. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?di dal?bvalsts ties?bu akti, saska?? ar kuriem gad?jum?, ja nodok?u iest?d?m nav deklar?ti uzkr?jumi un/vai ien?kumi no šiem uzkr?jumiem, termi?š uzr??inam ir pieci gadi, ja šie uzkr?jumi atrodas šaj? paš? dal?bvalst?, bet tas tiek pagarin?ts l?dz 12 gadiem, ja šie uzkr?jumi atrodas cit? dal?bvalst?. T? uzdod jaut?jumu par fakta, ka citas dal?bvalsts ties?bu aktos ir paredz?ts banku nosl?pums, iesp?jamo ietekmi šaj? sakar?.

Par br?vas aprites iesp?jamo ierobežošanu

29 Pras?t?ji pamata pr?v?s un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka t?ds tiesiskais regul?jums, k? pamata liet?s apskat?mais, ierobežo gan pakalpojumu sniegšanas br?v?bu, gan kapit?la br?vu apriti. Faktiski ar šo tiesisko regul?jumu nodok?u maks?t?jam, kas dz?vo N?derland?, tiek padar?ta nepievilc?ga iesp?ja p?rskait?t savus uzkr?jumus uz citu dal?bvalsti un tos tur patur?t. Ar? ?rpus N?derlandes dibin?tai [juridiskai] personai neš?iet pievilc?ga iesp?ja pie?emt š?s dal?bvalsts rezidentu uzkr?jumus un sniegt šiem rezidenti?m pakalpojumus.

30 Turpretim N?derlandes un Be??ijas vald?bas uzskata, ka šis tiesiskais regul?jums neveido š??rsli nedz pakalpojumu sniegšanas br?v?bai, nedz ar? kapit?la br?vai apritei. AWR 16. panta 4. punkts ir piem?rojams neatkar?gi no nodok?u maks?t?ja pilson?bas, vai t? dibin?šanas vietas vai dz?vesvietas. Ar? attiec?b? uz nodok?u maks?t?ju, kurš nodok?u iest?d?m deklar? no uzkr?jumiem g?tos ien?kumus, š? norma neveido š??rsli, lai šos uzkr?jumus patur?tu cit? dal?bvalst?. Pat gad?jumos, kad šie uzkr?jumi nodok?u iest?d?m netiek deklar?ti, gar?ka uzr??ina veikšanas termi?a piem?rošana nek?d? veid? nevar atturoši ietekm?t šo uzkr?jumu patur?šanu cit? dal?bvalst?, ja š?d? gad?jum? min?taj?m iest?d?m nav re?las iesp?jas ieg?t inform?ciju par šiem uzkr?jumiem.

31 N?derlandes vald?ba piebilst, ka gar?ka uzr??ina termi?a piem?rošana neveido nek?du diskrimin?ciju saist?b? ar tiesisko droš?bu attiec?b? uz ?rvalst?s esošiem uzkr?jumiem sal?dzin?jum? ar N?derland? esošajiem, cikt?l otraj? gad?jum? tiesisk? droš?ba var rasties un tai ir j?rodas, vispirms un galvenok?rt, deklar?jot min?tos uzkr?jumus un no tiem g?tos ien?kumus. Be??ijas vald?ba no savas puses piebilst, ka AWR 16. panta 4. punktu nevar uzskat?t par diskrimin?jošu, jo nodok?u maks?t?jiem, kuriem ir uzkr?jumi N?derland? dibin?t?s bank?s, ir

piemērojama automātiska vieno datu deklarāšana nodokļu iestādēm un šāda valsts nepieļauj jebkādu minēto uzkrājumu nedeklarāšanu, bet par nodokļu maksātājiem, kuri savus uzkrājumus ir noguldājuši citās dalībvalstīs, informācijas apmaiņa var būt tikai ierobežotā apmērā.

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

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

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

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

36 Šā atšķirīgā attieksme atkarībā no uzkrājumu novietojuma nezādē – kā uzsvērušas Nīderlandes un Beļģijas valdības –, ka nodokļu maksātājam vienmēr ir iespēja nodokļu iestādēm deklarēt savus ārvalstīs esošos uzkrājumus un no tiem gūt ienākumus.

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

38 Turklāt, ja uzrādīnam tiek pievienota arī soda nauda, tā tiek aprēķināta, ņemot vērā uzrādīna bāzes summu un tādējādi arī ņemot vērā tās periodu, kas nozīmē, ka gadījumā, kad tiek piemērots garākais AWR 16. panta 4. punktā paredzētais uzrādīna termiņš, nodokļu maksātājs sastopas ar risku, ka viņam tiks uzlikta soda nauda, kas aprēķināta, pamatojoties par uzrādīnu, kura bāzes periods ir ilgāks nekā laika posms, kuru varētu ņemt vērā gadījumā, kad ar nodokli aplikamās summas, par kurām tiek veikts uzrādīns, būtu atradušās Nīderlandē.

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

40 No t? izriet, ka t?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? apskat?mais ir gan pakalpojumu sniegšanas br?v?bas, gan kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar attiec?gi EKL 49. un 56. pantu.

Par br?vas aprites br?v?bu ierobežojuma attaisnojumu

41 N?derlandes, Be??ijas un It?lijas vald?bas uzskata, ka AWR 16. panta 4. punkts ir pamatojams ar vajadz?bu saglab?t finanšu kontroles efektivit?ti, k? ar? – k? to nor?da N?derlandes vald?ba – ar kr?pšanas apkarošanu.

42 Min?t?s vald?bas, pirmk?rt, atz?m?, ka gar?ka uzr??ina termi?a piem?rošana dal?bvalsts rezidentu uzkr?jumiem, kas tiek tur?ti ?rpus š?s dal?bvalsts, k? ar? ien?kumiem no šiem uzkr?jumiem ir izskaidrojama ar to, ka š?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m nav re?las iesp?jas ieg?t inform?ciju par uzkr?jumiem cit? dal?bvalst?. T?s šaj? sakar? uzsver, ka Direkt?vas 2003/48 piektaj? apsv?rum? Kopienu likumdev?js ir atzinis, ka “nepast?vot valstu nodok?u sist?mu saska?ošanai attiec?b? uz nodok?u uzlikšanu ien?kumiem, kas g?ti no uzkr?jumiem k? procentu maks?jumi, jo ?paši cikt?l tas attiecas uz r?c?bu ar procentiem, ko sa?em nerezidenti, dal?bvalstu rezidentiem sav? dz?vesvietas dal?bvalst? pašlaik bieži past?v iesp?ja izvair?ties no jebk?du nodok?u uzlikšanas procentiem, ko tie sa?em cit? dal?bvalst?”.

43 Šaj? kontekst? gad?jum?, ja atkl?tos cit?s dal?bvalst?s esoši uzkr?jumi, gar?ks uzr??ina termi?š ?autu š?dus uzkr?jumus un no tiem g?tos ien?kumus ar nodok?iem aplikt t?d? paš? veid? k? valst? esošos uzkr?jumus un no tiem g?tos ien?kumus. T?d?j?di pamata liet?s, ja nepast?v?tu gar?ks uzr??ina termi?š, attiec?gos uzkr?jumus un no tiem g?tos ien?kumus noteiktu skaitu gadu nevar?tu aplikt ar nodok?iem. Gar?ka uzr??ina termi?a piem?rošana ar? kompens?jot laika posmu, kas nepieciešams, lai ar dal?bvalstu savstarp?j?s sadarb?bas pal?dz?bu ieg?tu inform?ciju.

44 Otrk?rt, gar?ks uzr??ina termi?š ir uzskat?ms par nepieciešamu kr?pšanas nodok?u jom? apkarošanas ietvaros. Šaj? sakar? N?derlandes vald?ba uzskata, ka AWR 16. panta 4. punkts ir piem?rojams tikai tad, ja ?rvalst?s esošie uzkr?jumi nav deklar?ti nodok?u iest?d?m un t?m nav inform?cijas, uz kuras pamata t? var?tu s?kt izmekl?šanu p?c savas iniciat?vas, proti, vien?gi kr?pšanas vai izvair?šanās no nodok?u maks?šanas gad?jumos.

45 Šaj? sakar? Tiesa jau ir atzinusi, ka EK l?gum? paredz?t?s aprites br?v?bas ierobežojumu attaisnojums var b?t t?di prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi k? nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti (skat. it ?paši 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?101/05 A, Kr?jums, l?11531. lpp., 55. punkts), k? ar? kr?pšanas apkarošanas nodok?u jom? (skat. it ?paši 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?451/05 *ELISA*, Kr?jums, l?8251. lpp., 81. punkts).

46 Attiec?b? uz kapit?la apriti atbilstoši EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunktam EKL 56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nov?rstu attiec?g?s valsts normat?vo aktu p?rk?pumus, it ?paši nodok?u jom?.

47 Tom?r, lai ierobežojošs pas?kums b?tu pamatots, ar to vienalga ir j?iev?ro sam?r?guma princips t?d? noz?m?, ka š?dam pas?kumam j?b?t piem?rotam paredz?t? m?r?a sasniegšanai un tas nevar p?rsniegt m?r?a sasniegšanai nepieciešamo (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Francijs, 28. punkts).

48 Min?t? ietvaros pras?t?ji pamata pr?v?, pirmk?rt, nor?da, ka pamata liet? apskat?mais valsts tiesiskais regul?jums nav piem?rots paredz?to m?r?u sasniegšanai, jo uzr??ina termi?a pagarin?šana pati par sevi nepalielina dal?bvalsts nodok?u iest?žu pilnvaras attiec?b? uz cit?s

dalībvalstīs esošiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem. Tāds it paši ir gadījums, ja šaj
dalībvalstīs darbojas banku noslēpums.

49 Šaj sakarā jāatgādina, ka, ja uzrādīta termiņa pagarināšana pati par sevi nepastiprina
dalībvalsts nodokļu iestāžu izmeklēšanas pilnvaras, tātad šāds iestādes gadījums, ja tiek
atklāti ar nodokli apliekami līdzekļi citās dalībvalstīs, par kuriem tām nebija zināms, dod iespēju
uzskatīt izmeklēšanu un, ja atklājas, ka šie līdzekļi nav aplikti ar nodokli vai tas ir darīts
nepietiekami apmērā, izdot paziņojumu par uzrādīto.

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

51 Otrkārt, kad dalībvalsts piemēro garāku uzrādīta termiņa citā dalībvalstī turētiem vai
iegūtiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, nodokļu maksātāji, kuriem pieder šie uzkrājumi, var
tikt atturēti nedeklarēt šādu uzkrājumu vai no tiem gūtās ienākumus nodokļu iestādei, lai vēlāk
tiem netiktu piemērotas uzrādīšanas, kā arī, attiecīgā gadījumā, soda nauda, kas abi aprēķināta,
ņemot vērā laika posmu, kurš var sasniegt 12 gadus.

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

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

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

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

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

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

automātiska informācijas apmaiņa, kā tas paredzēts minētās direktīvas 3. pantā.

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

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

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

61 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka – neskarot attiecīgā gadījumā piemērojamās Kopienas tiesību saskaņošanas normas – dalībvalstij nevar uzlikt par pienākumu pārveidot savu tiesisko regulējumu nodokļu kontroles jomā, atbilstoši katrā no pārējām dalībvalstīm vai trešās valsts valdībai pašai situācijai.

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

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

64 Tā kā ar Direktīvas 77/799 2. pantu dalībvalsts iestādei vērsties pie citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir atļauts tikai konkrētās situācijās, tad pirmās dalībvalsts nodokļu iestādes, kurām nav nekādu pierādījumu par citā dalībvalstī esošiem ar nodokli apliekamiem līdzekļiem, izmeklēšanu var sākt tikai tad, ja tām informāciju par šo līdzekļu esamību ir iepriekš paziņojusi vai nu cita dalībvalsts, it īpaši ar Direktīvas 2003/48 9. pantā paredzētās automātiskās informācijas sistēmas palīdzību, vai nodokļu maksātājs pats, vai arī trešās personas.

65 Pret?ji Pasenheimas-van Šotas nost?jai tas, ka dal?bvalsts, lai no bank?m ieg?tu inform?ciju par saviem nodok?u maks?t?jiem, neizmanto Direkt?vas 77/799 3. pant? paredz?to autom?tisk?s inform?cijas apmai?as iesp?ju, pats par sevi nav pietiekami, lai š? dal?bvalsts nedr?kst?tu min?tajiem nodok?u maks?t?jiem piem?rot atš?ir?gus uzr??ina termi?us, atkar?b? no t?, vai vi?u uzkr?jumi tiek tur?ti šaj? paš? dal?bvalst? vai cit? dal?bvalst?. At?aujot dal?bvalst?m paš?m izveidot regul?ras un autom?tiskas inform?cijas apmai?as meh?nismu attiec?b? uz inform?cijas kategorij?m, kuras t?m j?nosaka saska?? ar š?s direkt?vas 9. pant? paredz?to apspriežu proced?ru, ar min?to 3. pantu ir tikai paredz?ta iesp?ja, ka dal?bvalsts var sazin?ties ar cit?m dal?bvalst?m par š?da meh?nisma izveidi, kura t?d?? ir atkar?ga no šo citu dal?bvalstu l?muma.

66 Kad l?dzek?i, kas ar nodokli ir apliekami vien? dal?bvalst? un atrodas otr? dal?bvalst?, nav tikuši deklar?ti pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m un t?m nav nek?du pier?d?jumu, uz kuru pamata var?tu s?kt izmekl?šanu, tad jaut?jums par to, vai p?d?j? min?t? dal?bvalst? piem?rotais pagarin?tais uzr??ina termi?š ir sam?r?gs l?dzeklis, lai nodrošin?tu nodok?u ties?bu aktu iev?rošanu, t?d?j?di nek?di nav atkar?gs no t?, vai šis termi?š atbilst laika posmam, kas nepieciešams, lai ieg?tu inform?ciju no dal?bvalsts, kur? šie ar nodokli apliekami l?dzek?i tiek tur?ti.

67 T? k? š?d? gad?jum? nav pier?d?jumu, uz kuru pamata var?tu uzs?kt izmekl?šanu un t?d?j?di nevar izmantot inform?cijas apmai?as meh?nismu, tad, pieš?irot dal?bvalsts nodok?u iest?d?m gar?ku termi?u nodok?a apm?ra noteikšanai attiec?b? uz cit? dal?bvalst? tur?tiem ar nodokli apliekamiem l?dzek?iem, t?m netiek sniegts laiks, lai ieg?tu inform?ciju no citas dal?bvalsts par taj? tur?tajiem ar nodokli apliekamajiem l?dzek?iem, bet gan tikai paredz?ts ilg?ks laika posms, kura ietvaros v?l p?c šo ar nodokli apliekamo l?dzek?u atkl?šanas b?tu iesp?jams veikt par tiem uzr??inu tikt?, cik?l p?c l?dzek?u atkl?šanas uzs?kt? izmekl?šana var?tu sekm?gi nosl?gties ar uzr??ina veikšanu v?l pirms min?t? laika posma izbeigšan?s.

68 Turkl?t, t? k? gar?ka uzr??ina termi?a piem?rošana ar nodokli apliekamiem l?dzek?iem dal?bvalst? attiec?b? uz cit? dal?bvalst? tur?tiem ar nodokli apliekamiem l?dzek?iem, par kuriem pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m nav nek?du pier?d?jumu, nav uzskat?ma par š?m iest?d?m pieš?irtu iesp?ju ieg?t inform?ciju no otras dal?bvalsts, tad nav ar? svar?gi, vai šaj? otraj? dal?bvalst? tiek piem?rots banku nosl?pums.

69 Attiec?b? uz argumentu, ka AWR 16. panta 4. punkt? paredz?tais 12 gadu uzr??ina termi?š esot noteikts patva??gi, ir j?atz?st, ka, ja šis termi?š tiek pagarin?ts gad?jumiem, kad ar nodokli apliekamie l?dzek?i nodok?u iest?d?m netiek deklar?ti, tad par nesam?r?gu nav uzskat?ma dal?bvalsts izv?le šo termi?u ierobežot laik? un noteikt šo ierobežojumu atbilstoši termi?am, kas piem?rojams krimin?līetas ierosin?šanai kr?pšanas ar nodok?iem gad?jumos.

70 Š?dos apst?k?os, piem?rojot nedeklar?tajiem ar nodokli apliekamajiem l?dzek?iem 12 gadu uzr??ina termi?u, netiek p?rsniegts nodok?u kontroles efektivit?tes un c??as pret kr?pšanu nodok?u jom? nodrošin?šanai nepieciešamais.

71 Visbeidzot, dal?bvalstij, kas piem?ro gar?ku uzr??ina termi?u t?diem ar nodokli apliekamiem l?dzek?iem, kuri atrodas cit? dal?bvalst? un par kuriem š?s pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m nav bijis zin?ms, nevar p?rmest, ka t? gad?jumos, kad ir tikuši atkl?ti ar nodokli apliekami l?dzek?i, kuri ar? nav tikuši deklar?ti nodok?u iest?d?m, bet kuri atrodas šaj? paš? dal?bvalst?, ir aizliegusi pagarin?t piecu gadu termi?u, kur? nodok?u iest?des var veikt uzr??inu.

72 Faktiski, pat ja nodok?a maks?t?jam ir pien?kums deklar?t nodok?u iest?d?m k? savus valst? esošos uzkr?jumus un ien?kumus, t? ar? ?rvalst?s tur?tos, tad vienalga attiec?b? uz

uzkrājumiem un ienākumiem, kuriem nav piemērojama automātiskā informācija apmaiņas sistēmā, nodokļu maksātājam risks, ka šos uzkrājumus un ienākumus, kurus viņš savas rezidences dalībvalsts nodokļu iestādēm nav deklarējis, varētu atklāt, ir mazāks tad, ja šie uzkrājumi un ienākumi ir turēti citā dalībvalstī, nevis rezidences dalībvalstī.

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

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

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

76 No visa iepriekš minētā izriet, ka EKL 49. un 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tiem nav pretrunā, ja dalībvalsts gadījumā, kad uzkrājumi un no tiem gūtie ienākumi šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm nav deklarēti un kad to rīcībā nav nekādu pierādījumu, kas ļautu uzsākt izmeklēšanu, piemēro garāku uzrādīšana termiņu, ja šie uzkrājumi tiek turēti citā dalībvalstī, nekā tad, ja tie tiek turēti pirmajā dalībvalstī. Apstāklis, ka otrā dalībvalstī tiek piemērots banku noslīpums, šajā sakarā neietekmē.

Par trešo jautājumu lietā C-155/08

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

78 Līgumā sniegtā prejudiciālu nolikuma iesniedzātāja precīzi, ka, ņemot vērā AWR 67.e panta sniegto iespēju nodokļu iestādēm nodokļu maksātājam, kurš apzināti vai smagas nolaidības rezultātā ir samaksājis nodokli nepietiekamā apmērā, piemērot soda naudu līdz pat 100 % apmērā no sēkotnāji neiekasēto nodokļu summas, rīcībā turētajiem uzkrājumiem vai ienākumiem piemērojamā uzrādīšana termiņa pagarināšana atspoguļojas iespējami piemērojamo soda naudu apmērā.

79 Prasītāja pamata lietā C-155/08 uzskata, ka pat, ja Kopienas tiesbūmā nav pretrunā tādā tiesiskā regulējuma piemērošana kā AWR 16. panta 4. punkts, tad tomēr EKL 56. pantam ir pretrunā tādā tiesbūmas normas piemērošana, saskaņā ar kuru gadījumos, kad rīcībā turētajiem uzkrājumiem un ienākumiem no tiem piemērojamais uzrādīšana termiņš ir garāks, šādos gadījumos

piem?rojam? soda nauda ir augst?ka nek? t?, ko var piem?rot gad?jumos, kad uzkr?jumi un ien?kumi no tiem atrodas valsts teritorij?.

80 Turpretim N?derlandes, Be??ijas un It?lijas vald?bas uzskata, ka br?vai apritei nav pretrun?tas, ka soda naudu, ko var uzlikt par ?rvalst?s tur?tu uzkr?jumu un ien?kumu no tiem, kuriem tiek piem?rots uzr??ins, nedeklar?šanu, apr??ina, pamatojoties uz uzr??ina summu un ?o ilg?ko laika posmu.

81 Komisija savuk?rt nor?da, ka, t? k? min?t? gar?k? termi?a piem?rošana nav pretrun? EKL 49. un 56. pantam, tas pats ir j?attiecina uz soda naudu atš?ir?bu, kuras saska?? ar N?derlandes nodok?u ties?bu aktiem tiek piem?rotas atkar?b? no t?, vai attiec?gie uzkr?jumi vai ien?kumi atrodas šaj? vai cit? dal?bvalst?.

82 Šaj? sakar? vispirms ir j?atg?dina, ka AWR 67.e panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka gad?jum?, kad nodok?u maks?t?ja apzin?tas r?c?bas vai smagas nolaid?bas d?? ir apr??in?ts p?rk zems nodoklis, var piem?rot soda naudu l?dz pat 100 % apm?r? no uzr??ina summas, nenoš?irot uzkr?jumu izcelsmi – vai t? b?tu N?derland? vai cit?s dal?bvalst?s.

83 Pret?ji pras?t?jas pamata liet? C?155/08 nost?jai apskat?mais valsts tiesiskais regul?jums nav sal?dzin?ms ar attiec?gajiem It?lijas un Francijas tiesiskajiem regul?jumiem, par kuriem runa ir 1988. gada 25. febru?ra spriedum? liet? 299/86 *Drexl (Recueil, 1213. lpp.)* un 1993. gada 2. augusta spriedum? liet? C?276/91 Komisija/Francija (*Recueil, l?4413. lpp.*), kuros bija paredz?ts tas sankciju re??ms par p?rk?pumiem saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli importam no citas dal?bvalsts, kas bija stingr?ks nek? sankciju re??ms par p?rk?pumiem saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli par dar?jumiem attiec?go dal?bvalstu iekšien?.

84 Saist?b? ar pamata liet? apskat?mo tiesisko regul?jumu risks, ka N?derland? dz?vojošam nodok?u maks?t?jam var uzlikt liel?ku soda naudu par cit? dal?bvalst? tur?tiem uzkr?jumiem un ien?kumiem, sal?dzinot ar valst? tur?tajiem, nav sekas tam, ka laika posms, ko var ?emt v?r?, veicot uzr??inu un t?d?j?di – soda naudas apr??ina b?zes noteikšanai, var b?t gar?ks, ja uzkr?jumi un ien?kumi neatrodas valst?, nek? tad, ja tie tur atrodas, jo p?d?jiem min?tajiem nav piem?rojams gar?kais uzr??ina termi?? atbilstoši AWR 16. panta 4. punktam.

85 K? izriet no š? sprieduma 60.–73. punkta, EKL 49. un 56. pantam nav pretrun?, ja dal?bvalsts piem?ro gar?ku uzr??ina termi?u uzkr?jumiem, kas tiek tur?ti cit? dal?bvalst?, sal?dzinot ar pirmaj? dal?bvalst? tur?tajiem piem?rojamo, ja runa ir par uzkr?jumiem un ien?kumiem no tiem, kuri nav deklar?ti nodok?u iest?d?m un par kuriem šo iest?žu r?c?b? nav nek?du pier?d?jumu, kas ?autu uzs?kt izmekl?šanu.

86 T?d?? uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka EKL 49. un 56. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tiem nav pretrun?, ja dal?bvalsts piem?ro gar?ku uzr??ina termi?u uzkr?jumiem, kas tiek tur?ti cit? dal?bvalst?, sal?dzinot ar pirmaj? dal?bvalst? tur?tajiem piem?rojamo, ja runa ir par ?rvalst?s tur?tiem uzkr?jumiem un ien?kumiem no tiem, kuri nav deklar?ti pirm?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m un par kuriem šo iest?žu r?c?b? nav nek?du pier?d?jumu, kas ?autu uzs?kt izmekl?šanu, un ka soda nauda, kas tiek uzlikta par uzr??ina pamat? esošo ?rvalst?s tur?to uzkr?jumu un ien?kumu nedeklar?šanu, tiek apr??in?ta proporcion?li summai, par kuru tiek veikts uzr??ins un t?d?j?di – par ilg?ku laika posmu.

Par ties?šan?s izdevumiem

87 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav

atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.