

Sujungtos bylos C-155/08 ir C-157/08

X

ir

E. H. A. Passenheim-van Schoot

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvą teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Turto mokestis – Pajamų mokestis – Lėšos, gautos iš kitoje nei gyvenamosios vietos valstybėje narėje esančių santaupų – Nedeklaravimas – Papildomo reikalavimo terminas – Papildomo reikalavimo termino pratęsimas lėšų, esančių už gyvenamosios vietos valstybės narės ribų, atveju – Direktyva 77/799/EEB – Valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalba tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčių srityje – Banko paslaptis“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvą teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*
(EB 49 ir 56 straipsniai; Tarybos direktyva 77/799)
2. *Laisvą teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai*
(EB 49 ir 56 straipsniai)

1. EB 49 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai nuslepiamos lėšos iš santaupų bei pajamos iš šių lėšų nuo šios valstybės narės mokesčių institucijų, kurios neturi šių lėšų ir pajamų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, taikyti ilgesnį papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminą kitoje valstybėje narėje esančių lėšų atžvilgiu nei pirmojoje valstybėje narėje esančių lėšų atžvilgiu. Aplinkybų, kad šioje kitoje valstybėje narėje taikoma banko paslaptis, šiuo atveju nėra svarbi.

Savaime suprantama, kad tokie teisės aktai yra ir laisvąs teikti paslaugas, ir laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš esmės draudžiamas atitinkamai EB 49 ir 56 straipsniais, nes dėl nagrinėjamoje valstybėje narėje gyvenantiems mokesčių mokėjams ilgesnio papildomo reikalavimo, susijusio su ne šioje valstybėje narėje turimomis lėšomis ir pajamomis iš jų, termino taikymo galimybės perkelti lėšas į kitą valstybę narę, siekiant pasinaudoti ten teikiamomis finansinėmis paslaugomis, tampa mažiau patraukli, nei laikyti šias lėšas pirmojoje valstybėje narėje ir naudotis čia teikiamomis finansinėmis paslaugomis.

Vis dėlto šis apribojimas gali būti pateisintas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovą su sukčiavimu mokesčių srityje su sąlyga, kad laikomasi proporcingumo principo, t. y. jis turi būti tinkamas pasiekti numatytą tikslą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti.

Šiuo atžvilgiu tokiais teisės aktais iš dalies užtikrinamas mokesčių kontrolės veiksmingumas ir

kovojama su sukčiavimu mokesčių srityje. Iš tiesų, nors papildomo reikalavimo termino pratimas nepadidina valstybės narės mokesčių institucijų tyrimo galių, jis leidžia aptikus kitoje valstybėje narėje turimą apmokestinimo objektą, apie kuriuos mokesčių institucijos nežinojo, ir nustatius, kad jie nebuvo apmokestinami ar buvo apmokestinami mažesniu mokesčiu, papildomai pareikalauti sumokėti mokestį. Tai taip pat taikoma, kai valstybės narės mokesčių institucijos informuojamos apie kitoje valstybėje narėje, kurioje taikoma banko paslaptis, esantį apmokestinimo objektus. Be to, valstybei narei taikant ilgesnį papildomo reikalavimo terminą kitoje valstybėje narėje esantį ar atsiradusį apmokestinimo objektą atveju tokių iš turintys mokesčių mokėtojai gali būti atgrasyti nuo šių iš pajamų iš jį slėpimo nuo mokesčių administracijos, kad jiems nebūtų pritaikytas ilgesnis reikalavimo terminas bei bauda, abu nustatyti remiantis laikotarpiu, kuris gali būti lygus net dvylikai metų.

Dėl nustatymo, ar nagrinjami teisės aktai neviršija to, kas būtina užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, papildomas terminas, nustatytas atitinkamos valstybės narės mokesčių institucijoms papildomam reikalavimui dėl kitoje valstybėje narėje esantį ar atsiradusį apmokestinimo objektą pateikti, nebūtinai atitinka terminą, kuris būtinas šioms institucijoms patikrinti tam tikrą informaciją kreipiantis šio kitos valstybės narės pasinaudojant tarpusavio pagalba, numatyta Direktyvoje 77/799 dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje ar pasikeitimo informacija sistema, tvirtinta dvišalėse sutartyse. Tačiau iš to dar nematyti, kad apskritai termino, per kurį šios institucijos gali pateikti papildomą reikalavimą dėl kitoje valstybėje narėje esantį ar pajamų iš jį, pratimas yra neproporcingas tikslui užtikrinti nacionalinės mokesčių teisės nuostatų laikymąsi. Šiuo atžvilgiu, nepažeidžiant tam tikrais atvejais taikomą Bendrijos suderinimo nuostatų, negalima pareigoti valstybės narės pakeisti savo teisės aktus mokesčių kontrolės srityje atsižvelgiant į konkrečią situaciją, egzistuojančią kiekvienoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje.

Situacijos, kai valstybėje narėje apmokestinami objektai, esantys kitoje valstybėje narėje, buvo nuslėpti nuo pirmosios valstybės narės mokesčių administracijos, kuri neturi jokių tokių objektų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, atveju pailginto papildomo reikalavimo termino taikymas nuslėptiems nuo mokesčių administracijos apmokestinimo objektams neviršija to, kas būtina užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje. Šiuo atveju pirmoji valstybės narė negali kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas, prašydama suteikti būtinos informacijos teisingai vertinti mokestį. Kadangi neturint tyrimui pradėti būtinos informacijos negalima pasinaudoti pasikeitimo informacija mechanizmu, ilgesnis terminas valstybės narės mokesčių administracijai mokesčių, susijusiam su kitoje valstybėje narėje esančiais apmokestinimo objektais, vertinti laikytinas skirtu ne suteikti minėtai administracijai pakankamai laiko gauti informacijos iš kitos valstybės narės apie joje esantį apmokestinimo objektus, bet numatyti tik ilgesnį laikotarpį, per kurį, nustatius tokių apmokestinimo objektų, būtų galima papildomai pareikalauti sumokėti mokestį tais atvejais, kai gavus tokios informacijos ir pradėjus tyrimą papildomas reikalavimas pateikiamas iki šio termino pabaigos. Be to, kadangi ilgesnio papildomo reikalavimo termino taikymas šiomis aplinkybomis nėra susijęs su šios administracijos galimybe gauti informacijos iš kitos valstybės narės, nėra svarbu, ar ši taiko banko paslaptį. Valstybės pasirinkimas šio terminą apriboti laiko atžvilgiu bei šio ribą nustatyti atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį baudžiamąją tvarką gali būti persekiojama už mokesčių slėpimo deliktą, neatrodo neproporcingas. Be to, valstybei narei negalima uždrausti taikyti ilgesnį papildomo reikalavimo terminą apmokestinimo objektams, apie kuriuos mokesčių administracija nežinojo, tik jos teritorijoje nesantiems apmokestinimo objektams.

Kita vertus, kai valstybės narės mokesčių administracija turi rodymų, kuriais remdamasi galėtų kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas, nesvarbu, ar tai būtų padaryta naudojantis Direktyvoje 77/799 numatyta tarpusavio pagalba, ar keičiantis informacija pagal

dvišal? sutart?, kad šios institucijos suteikt? b?tinios informacijos teisingai ?vertinti mokest?, vien tai, jog šie apmokestinami objektai yra kitoje valstyb?je nar?je, nepateisina visuotinio papildomo reikalavimo termino, nesusijusio su laikotarpiu, b?tinu tinkamai pasinaudoti šiomis tarpusavio pagalbos proced?romis, taikymo.

(žr. 39–40, 45, 47, 49–52, 59–61, 63, 67–70, 73, 75–76 punktus ir rezoliucin?s dalies 1 punkt?)

2. EB 49 ir 56 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai l?šas iš santaup? bei pajamas iš ši? l?š? nuo šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij?, kurios neturi ši? l?š? ir pajam? buvimo ?rodym?, leidžian?i? prad?ti tyrim?, ji taik? ilgesn? papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius termin? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu nei pirmojoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu, už tokias nusl?ptas užsienio l?šas ir pajamas nustatyti baud?, proporcing? papildomai reikalaujamam mokes?iui ir šiam ilgesniam terminui.

Iš ties? rizika, kad mokes?i? mok?toju rezidentui bus skirta didesn? bauda už kitoje valstyb?je nar?je esan?ias l?šas ir pajamas nei už esan?ias nacionalin?je teritorijoje, kyla tik d?l to, kad laikotarpis, ? kur? galima atsižvelgti nustatant papildomo reikalavimo, taigi ir baudos, dyd?, gali b?ti ilgesnis ne nacionalin?ms l?šoms ir pajamoms nei nacionalin?ms, nes pastarosioms netaikomas ilgesnis papildomo reikalavimo terminas. Taigi EB 49 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybei narei tais atvejais, kai nuslepamos l?šos bei pajamos iš j? nuo šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij?, kurios neturi ši? l?š? ir pajam? iš j? buvimo ?rodym?, leidžian?i? prad?ti tyrim?, taikyti ilgesn? papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius termin? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu nei taikomas pirmojoje valstyb?je nar?je esan?ioms l?šoms; tokiomis pa?iomis aplinkyb?mis šiais straipsniais taip pat nedraudžiama už tokias nusl?ptas užsienio l?šas ir pajamas nustatyti baud?, proporcing? papildomai reikalaujamam mokes?iui ir šiam ilgesniam terminui.

(žr. 84–86 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. birželio 11 d. (*)

„Laisv? teikti paslaugas – Laisvas kapitalo jud?jimas – Turto mokestis – Pajam? mokestis – L?šos, gautos iš kitoje nei gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je esan?i? santaup? – Nedeklaravimas – Papildomo reikalavimo terminas – Papildomo reikalavimo termino prat?simas l?š?, esan?i? už gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s rib?, atveju – Direktyva 77/799/EEB – Valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalba tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? srityje – Banko paslaptis“

Sujungtose bylose C?155/08 ir C?157/08

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. kovo 21 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2008 m. balandžio 16 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

X (C-155/08),

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

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai T. von Danwitz, E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. kovo 11 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- X, atstovaujamo *advocaten* J. J. Feenstra ir L. C. A. Wijsman,
- E. H. A. Passenheim-van Schoot, atstovaujamos *advocaat* J. Hamer ir *belastingadviseurs* J. A. R. van Eijsden ir E. C. C. M. Kemmeren,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Grave,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su EB 49 ir 56 straipsnių išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant dvi bylas tarp Nyderlanduose gyvenančių fizinių asmenų, t. y. X (byla C-155/08) bei E. H. A. Passenheim-van Schoot (byla C-157/08), ir *Staatssecretaris van Financiën* (Už finansų sritį atsakingas valstybės sekretorius) dėl Nyderlandų mokesčių administracijos pateiktą papildomą reikalavimą, kitoje valstybėje narėje aptikus nuslėptas lėšas ir pajamas iš jų.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeistos Aktu dėl Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL C 241, 1994, p. 21 ir OL L 1, 1995, p. 1, toliau – Direktyva 77/799), 1 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Pagal šios direktyvos nuostatas valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių vertinimą <...>“

4 Direktyvos 77/799 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės kompetentinga institucija gali kreiptis į kitos valstybės narės instituciją, prašydama konkrečiu atveju atsiųsti 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją. Paaiškėjus, kad prašymą pateikusios valstybės kompetentinga institucija neišnaudojo savo prastą informacijos šaltinių, kuriais, atsižvelgiant į aplinkybes, ji, nerizikuodama pakenkti siekiamam tikslui, galėjo pasinaudoti, kad gautų reikiamą informaciją, valstybės narės, į kurią kreipiamasi, kompetentinga institucija tokio prašymo nevykdo.“

5 Direktyvos 77/779 3 straipsnyje tvirtinta:

„Minėtose valstybės narės institucijos tam tikrais atvejais, kuriuos jos nustato pasikonsultavusios 9 straipsnyje nustatyta tvarka, reguliariai be išankstinio prašymo keičiasi 1 straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija.“

6 Pagrindinės bylos C-155/08 faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos Direktyvos 77/779 8 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Ši direktyva nepareigoja atlikti tyrimo arba suteikti informacijos, jeigu valstybės narės, kuri turėtų pateikti tokią informaciją, įstatymai arba administracinė praktika draudžia atlikti šiuos tyrimus arba surinkti ar naudoti šią informaciją saviems tikslams.“

7 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369) siekiama užtikrinti, kad taupymo pajamos, kaip palūkanų mokėjimai mokamos vienoje valstybėje narėje faktiškiesiems savininkams, kurie yra fiziniai asmenys, kitos valstybės narės nuolatiniai gyventojai mokesčių tikslais, būtų veiksmingai apmokestinamos pagal pastarosios valstybės narės teisės aktus.

8 Direktyvos 2003/48 II skyriuje „Keitimasis informacija“ numatyta, kad ši palūkanų mokėjimų tarpininkas informuoja valstybės narės, kurioje jis yra įsisteigęs, kompetentingą instituciją (8 straipsnis) bei automatinę pasikeitimą informacija tarp šios institucijos ir faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybės narės kompetentingos institucijos (9 straipsnis).

9 Pagal minėtą 9 straipsnį:

„1. Mokėjimų tarpininko valstybės narės kompetentinga institucija perduoda 8 straipsnyje nurodytą informaciją faktiškojo savininko gyvenamosios vietos valstybės narės kompetentingai institucijai.

2. Informacijos perdavimas yra automatinis ir vyksta mažiausiai kartą per metus, per šešis

m?nesius nuo mok?jim? tarpininko valstyb?s nar?s mokestiniai met? pabaigos, ir jis apima visus tais metais atliktus pal?kan? mok?jimus.

3. Direktyvos 77/799/EEB nuostatos taikomos keitimuisi informacija pagal ši? direktyv?, su s?lyga, kad nuo j? nenukrypsta šios direktyvos nuostatos. Toliau Direktyvos 77/799/EEB 8 straipsnio nuostatos netaikomos informacijai, teikiamai pagal š? skyri?.

10 Direktyvos 2003/48 10 straipsnio 1 dalyje, esan?ioje jos III skyriuje „Pereinamojo laikotarpio nuostatos“, numatyta, kad pereinamuoju laikotarpiu Belgija, Liuksemburgas ir Austrija neprivalo taikyti II skyriaus nuostat?.

Nyderland? teis?s aktai

11 Bendrojo ?statymo d?l valstyb?s mokes?i? (Algemene wet inzake rijksbealstingen, toliau – AWR) 16 straipsnyje numatyta:

„1. Jei tam tikra aplinkyb? leidžia daryti prielaid?, kad nepagr?stai nebuvo nustatytas mok?tinas mokestis arba buvo nustatytas mažesnis mok?tinas mokestis, <...> inspektorius gali papildomai pareikalauti nesumok?to mokes?io. <...>

2. <...>

3. Teis? priimti papildom? reikalavim? išnyksta pra?jus penkeriems metams, skai?iuojant nuo mokes?i? skolos atsiradimo momento <...>.

4. Jei per mažas mokestis buvo nustatytas užsienyje esan?iai ar ten atsiradusiai apmokestinimo objekto daliai, nukrypstant nuo 3 dalies pirmojo sakinio, teis? priimti papildom? reikalavim? išnyksta pra?jus dvylikai met?, skai?iuojant nuo mokes?i? skolos atsiradimo momento.“

12 AWR 67e straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Jei mokes?io surinkimui j? apskai?iuojant ty?ia ar d?l didelio mokes?i? mok?tojo aplaidumo pranešime apie mokes?io dyd? buvo nustatytas ar pritaikytas per mažas mokestis, tai yra pažeidimas, už kur? inspektorius, reikalaujamas sumok?ti š? neprimok?t? mokest?, gali skirti baud?, kuri? sudaro iki 100 % pagal šio straipsnio 2 dal? nustatytos sumos.

2. Baudos dydis nustatomas <...> pagal papildomai reikalaujamo sumok?ti neprimok?to mokes?io sum? <...>.“

13 2002 m. geguž?s 24 d. Finans? valstyb?s sekretoriaus sprendime Nr. CPP2001/3595, V?N 2002/29.4 d?l tarptautin?s tarpusavio pagalbos mokes?i? surinkimo srityje (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën Nr. CPP2001/3595, V?N 2002/29.4, inzake het voorschrift internationale wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen) (toliau – *Staatssecretaris van Financiën* sprendimas) ?tvirtintos Direktyvos 77/799 ?gyvendinimo rekomendacijos.

14 Pagal šio sprendimo 4.1 punkt? „Prašymo užsienio kompetentingai institucijai pateikimo s?lygos“:

„Prašymas suteikti informacij? gali b?ti susij?s su juridiniais bei fiziniais asmenimis ir j? galima pateikti, jei ši informacija pad?t? teisingai nustatyti mokes?i? skolos dyd? (Direktyvos 77/799 1 straipsnis), ar ji reikalinga taikant dvišali? sutar?i? mokes?i? srityje nuostatas ir (arba) Nyderland? mokes?i? teis?s aktus (žr. dvišali? sutar?i? mokes?i? srityje straipsnius d?l prašym? pateikti informacij?). Prašymas turi b?ti susij?s su konkre?iu atveju. J? negalima pateikti be pagrindo.

Prieš paduodant prašym? suteikti informacij? užsienio kompetentingoms institucijoms turi b?ti išnaudotos visos ?prastos informacijos gavimo priemon?s („priemoni? išnaudojimo principas“).“

15 *Staatssecretaris van Financiën* sprendimo 5.2 punktą pavadintas „Reguliarus pasikeitimas informacija“. 5.2.1 punkte „Teisinis pagrindas“ numatyta:

„Direktyvos 77/799 3 straipsnyje ir konvencijos d?l tarpusavio administracin?s pagalbos mokes?i? klausimais (pasirašytos 1998 m. sausio 25 d. Strasb?re) 6 straipsnyje numatytas reguliarus pasikeitimas informacija. Iš 1997 m. (Ekonominio bendradarbiavimo ir pl?tos organizacijos (EBPO)) modelin?s konvencijos komentaro matyti, kad nuostatos d?l pasikeitimo informacija susijusios, be kita ko, su jos reguliariu pasikeitimu.

Pasikeitimas informacija ?gyvendinamas konvencijos šali? susitarimais. Šiose sutartyse numatyta, kokia informacija bus kei?iamasi ir kokiomis s?lygomis bei kaip tai bus daroma.

Šie susitarimai ?tvirtinami sutartimis (arba sutar?i? priedais). Nyderlanduose tokios sutartys skelbiamos *Staatscourant*“ <...>

Nyderlandai sudar? kelet? reguliariam pasikeitimui informacija skirt? sutar?i?. <...>“

16 1997 m. spalio 6 d. Nyderland? Karalyst? ir Vokietijos Federacin? Respublika sudar? sutart? d?l pasikeitimo informacija mokes?i? srityje (Nr. AFZ97/3934 M, Stcr., 1997, Nr. 235). Šioje sutartyje nenumatytas nei reguliarus, nei savaiminis pasikeitimas duomenimis apie pal?kanas ar l?šas iš santaup?. Nyderland? Karalyst? n?ra sudariusi jokios sutarties su Liuksemburgo Didži?ja Hercogyste d?l pasikeitimo informacija mokes?i? srityje.

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C?155/08

17 2000 m. spalio 27 d. raštu Belgijos Karalyst?s mokes?i? inspekcija savo iniciatyva perdav? Nyderland? mokes?i? administracijai duomenis apie Nyderlanduose gyvenan?i? asmen? s?skaitas *Kredietbank Luxembourg* (toliau – *KB?Lux*), Liuksemburge ?steigtame banke.

18 Išnagrin?j?s ši? informacij? Nyderland? mokes?i? administracijos *inspecteur van de Belastingdienst* (toliau – inspektorius) padar? prielaid?, kad viena ši? s?skait? priklauso X, ir papraš? jo pateikti paaiškinimus šiuo klausimu. Inspektoriui ir X ?galiotiniui pasikeitus korespondencija, pastarasis 2002 m. geguž?s 8 d. patvirtino, kad nuo 1993 m. X turi s?skait? *KB?Lux*. 2002 m. rugpj??io 23 d. raštu X pateik? papildom? informacij?, susijusi?, be kita ko, su l?š? jud?jimu s?skaitoje atitinkamu laikotarpiu.

19 2002 m. lapkri?io 12 d. X buvo pranešta apie papildom? reikalavim? sumok?ti turto mokest? už 1998 m. po pajam? mokes?io ir socialinio draudimo ?mok? už 1993?2000 m. mokestinius laikotarpius ir turto mokes?io už 1994?2001 m. mokestinius laikotarpius pakoregavimo. Jam taip pat skirta 50 % papildomai reikalaujam? sum? dydžio bauda.

20 Atmetus X skund? d?l šio reikalavimo, jis pateik? ieškin? *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas), tvirtindamas, kad AWR 16 straipsnio 4 dalies numatytas dvylikos met? papildomo reikalavimo, susijusio su užsienyje esan?iu apmokestinimo objektu, terminas pažeidžia Bendrijos teis?.

21 2006 m. sausio 18 d. Sprendimu šis teismas pripažino ieškinį nepagrįstu, tačiau nusprendė, kad praleistas protingas reikalavimo terminas, panaikino inspektoriaus sprendimą ir sumažino papildomo reikalavimo sumą.

22 X apskundė šį sprendimą kasacine tvarka *le Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausiasis teismas), kuris nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 49 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia valstybei nareti tais atvejais, kai nuo jos mokesčių administracijos nuslepamos užsienyje esančių lėšos (ar pajamos iš j?), taikyti teisės nuostata, kuria, siekiant kompensuoti kontrolės galimybių užsienio lėšų atžvilgiu stoką, numatytas dvylikos metų papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminas, nors nacionalinėje teritorijoje esančioms lėšoms iš santaupų (ir pajamoms iš j?), kurias galima veiksmingai kontroliuoti, galioja penkerių metų papildomo reikalavimo terminas?

2. Ar atsakymui į pirmąjį klausimą svarbu, kad lėšos yra valstybėje narėje, kurioje galioja banko paslaptis?

3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet EB 49 ir 56 straipsniai nedraudžia už nuslėptas papildomame reikalavime nurodytas pajamas ar turtą skirti baudą, kuri apskaičiuojama proporcingai šiai sumai ir šiam ilgesniam laikotarpiui?“

Byla C-157/08

23 2003 m. sausio 10 d. mirus sutuoktiniui, Passenheim-van Schoot savo iniciatyva pateikė Nyderlandų mokesčių administracijai visą informaciją apie savo ir mirusio sutuoktinio lėšas, kurias administruoja Vokietijoje buvęs turintis bankas. Prieš tai šios lėšos niekuomet nebuvo nurodytas jį pajamų mokesčio, socialinio draudimo įmokų ir turto mokesčio deklaracijose.

24 E. H. A. Passenheim-van Schoot prašymu inspektorius leido jai pasinaudoti vadinamąja „atgailos nuostata“, todėl bauda nebuvo skirta. Tačiau 2005 m. gegužės 13 d. buvo pranešta, pirma, apie papildomus reikalavimus sumokėti pajamų mokestį bei socialinio draudimo įmokas už 1993-1996 m., turto mokestį už 1994-1997 m. ir, antra, apie sprendimus, susijusius su delspinigiais.

25 E. H. A. Passenheim-van Schoot apskundė šiuos sprendimus *Rechtbank te Arnhem* (Arnhemo teismas) tvirtindama, kad AWR 16 straipsnio 4 dalies numatytas dvylikos metų papildomo reikalavimo, susijusio su užsienyje esančiais apmokestinimui lemiančiais objektais, terminas pažeidžia Bendrijos teisę.

26 Atmetus šį ieškinį E. H. A. Passenheim-van Schoot pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*, kuris nusprendė sustabdyti bylą ir Teisingumo Teismui pateikti prejudicinį klausimą, identišką pirmajam bylos C-155/08 klausimui.

27 2008 m. gegužės 26 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-155/08 ir C-157/08 sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų byloje C-155/08 ir klausimo byloje C-157/08

28 Pirmuoju ir antruoju klausimu byloje C-155/08 ir klausimu byloje C-157/08 prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar EB 49 ir 56 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys valstybei narei taikyti teis?s nuostat?, pagal kuri? nuo jos mokes?i? administracijos nusl?ptoms nacionalin?je teritorijoje esan?ioms l?šoms iš santaup? ir (arba) pajamoms iš ši? l?š? galioja penkeri? met? papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius terminas, o užsienyje esan?ioms l?šoms iš santaup? ir (arba) pajamoms iš ši? l?š? numatytas dvylikos met? terminas. Jis taip pat klausia, koki? ?tak? šiam atvejui daro tai, kad šios kitos valstyb?s nar?s teis?s aktuose numatyta banko paslaptis.

D?l jud?jimo laisvi? apribojimo

29 Ieškov? pagrindin?je byloje ir Europos Bendrij? Komisijos nuomone, tokie teis?s, kokie nagrin?jami pagrindin?se bylose, apriboja ir laisv? kapitalo jud?jim?, ir laisv? teikti paslaugas. Tiesa, d?l j? Nyderlanduose nuolat gyvenan?iam mokes?i? mok?tojui santaup? pervedimas ? kit? valstyb? nar? ir j? laikymas tampa mažiau patrauklus. Taip pat asmeniui, ?sisteigusiam ne Nyderland? teritorijoje, d?l j? tampa mažiau patrauklu rinkti l?šas iš šios valstyb?s nar?s nuolatini? gyventoj? ir teikti jiems paslaugas.

30 Nyderland? ir Belgijos vyriausyb?s, atvirks?iai, teigia, kad šie teis?s aktai neriboja nei laisv?s teikti paslaugas, nei laisvo kapitalo jud?jimo. AWR 16 straipsnio 4 dalis taikoma neatsižvelgiant mokes?i? mok?tojo pilietyb?, ?sisteigim? ar gyvenam?j? viet?. Mokes?i? mok?tojui, kuris deklaruoja mokes?i? administracijai savo l?šas iš santaup? ir pajamas iš ši? l?š?, šia nuostata taip pat netrukdoma laikyti savo l?š? kitoje valstyb?je nar?je. Net jeigu tokios l?šos nuslepiamos nuo mokes?i? administracijos, ilgesnio papildomo reikalavimo taikymas negali atgrasyti laikyti jas kitoje valstyb?je nar?je, nes tokiu atveju ši administracija netur?t? joki? reali? galimybi? gauti informacijos apie šias l?šas.

31 Nyderland? vyriausyb? priduria, kad užsienyje laikomoms l?šoms taikomas ilgesnis terminas papildomiems reikalavimams pareikšti n?ra diskriminacija teisinio saugumo poži?riu, palyginti su Nyderlanduose esan?iomis l?šomis, nes abiem atvejais teisinis saugumas gal?jo ir tur?jo b?ti užsitikrintas, vis? pirma deklaravus šias l?šas iš santaup? ir pajamas iš ši? l?š?. Belgijos vyriausyb? pritaria, kad AWR 16 straipsnio 4 dalis negali b?ti laikoma diskriminacine, nes mokes?i? mok?toj?, laikan?i? l?š? Nyderlanduose ?steigtuose bankuose, banko duomenys savaime pranešami mokes?i? administracijai ir tod?l jas nusl?pti ne?manoma, o keitimasis informacija apie kitose valstyb?se nar?se santaup? turin?ius mokes?i? mok?tojus yra ribotas.

32 Šiuo klausimu reikia prisiminti, kad EB 49 straipsniu draudžiama taikyti bet kok? nacionalin?s teis?s akt?, kuris paslaug? teikim? tarp valstybi? nari? padaro sunkesn? už paslaug? teikim? vienoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, 1998 m. balandžio 24 d. Sprendimo *Safir*, C?118/96, Rink. p. I?1897, 23 punkt?; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, Rink. p. I?2229 23 punkt?; taip pat 2007 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?318/05, Rink. p. I?6957, 81 punkt?).

33 Be to, pagal EB 56 straipsnio 1 dal? draudžiamos valstybi? nari? priemon?s, kurios sudaro kapitalo jud?jimo apribojimus, yra tos, kurios gali atgrasyti vienos valstyb?s gyventojus imti paskolas ar investuoti kitose valstyb?se nar?se (žr., be kita ko, 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 18 punkt?).

34 Iš AWR 16 straipsnio 3 ir 4 dali? matyti, kad nesumok?jus mokes?io arba sumok?jus per mažai, mokes?i? administracija gali papildomai pareikalauti j? sumok?ti per penkerius metus, jei l?šos turimos ir pajamos gaunamos iš Nyderland?, ir per dvylika met?, – jei l?šos turimos ir pajamos gaunamos iš užsienio.

35 Nors nustatydamas maksimal? termin?, per kur? mokes?i? institucijos gali pareikalauti

sumokėti mokesčius, Nyderlandų įstatymų leidžias norėjo savo mokesčių mokėjams užtikrinti teisinį saugumą jį mokesčiniams pareigų atžvilgiu, kitoje valstybėje narėje esančių lėšų ir pajamų atveju teisinis saugumas suteikiamas tik po dvylikos metų vietoje penkerių.

36 Šis skirtingas lėšų iš santaupų vertinimas neišnyksta net atsižvelgiant į tai, ką nurodė Nyderlandų ir Belgijos vyriausybės, kad mokesčių mokėtojas visada gali deklaruoti mokesčių administracijai užsienyje laikomas lėšas ir pajamas iš jų.

37 Tiesa, užtenka nurodyti, jog nacionalinių lėšų ar pajamų atveju, kaip teismo posėdyje patvirtino Nyderlandų vyriausybė, papildomo reikalavimo terminas nėra pratęsiamas, net jei jos buvo nuslėptos nuo mokesčių administracijos. Tai taip pat taikoma ir nedeklaruotoms nacionalinėms lėšoms bei pajamoms, apie kurias, priešingai nei apie lėšas, esančias banko sąskaitoje, ar pajamas, nėra savaimė pranešama mokesčių administracijai. Iš to matyti, kad kai mokesčių mokėtojas nedeklaruoja nacionalinių lėšų ar pajamų, po penkerių metų jis užsitikrina, kad jos nebebus apmokestintos, o kitoje valstybėje narėje esančių lėšų ir pajamų nedeklaravimo atveju tai užsitikrinama tik po dvylikos metų.

38 Be to, kai kartu su papildomu reikalavimu sumokėti mokesčius paskiriama bauda, ji apskaičiuojama remiantis papildomai reikalaujama suma, taigi ir laikotarpiu, už kurį ji reikalaujama, o tai, taikant AWR 16 straipsnio 4 dalyje numatytą ilgesnį papildomo reikalavimo terminą, mokesčių mokėjui gali lemti naudą, apskaičiuotą atsižvelgiant į papildomą reikalavimą už ilgesnį terminą nei galėtų būti Nyderlanduose laikomą ar juose uždirbtą papildomai reikalaujamą apmokestinamąjį veiksnį atveju.

39 Dėl šių priežasčių Nyderlanduose gyvenantiems mokesčių mokėjams taikant ilgesnį papildomo reikalavimo dėl ne šioje valstybėje narėje turimų lėšų ir pajamų galimybę perkelti lėšas į kitą valstybę narę, siekiant pasinaudoti ten teikiamomis finansinėmis paslaugomis, tampa mažiau patraukli, nei laikyti šias lėšas Nyderlanduose ir naudotis čia teikiamomis finansinėmis paslaugomis.

40 Iš to išplaukia, kad nacionalinės teisės nuostatos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra ir laisvės teikti paslaugas, ir laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, iš principo draudžiama atitinkamai EB 49 ir 56 straipsniais.

Dėl judėjimo laisvės apribojimų pateisinimo

41 Nyderlandų, Belgijos ir Italijos vyriausybės teigia, kad AWR 16 straipsnio 4 dalį pateisina būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir, Nyderlandų vyriausybės nuomone, kova su sukčiavimu mokesčių srityje.

42 Ministrų vyriausybės nurodo, pirma, kad valstybės narės nuolatini gyventojų už jos ribų turimų lėšų ir pajamų iš jų atveju taikomas ilgesnis papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminas, nes šios valstybės narės mokesčių administracija iš tikrųjų negali gauti informacijos apie tokias kitoje valstybėje esančias lėšas ir pajamas iš jų. Jos pabrėžia tai, kad Direktyvos 2003/48 5 konstatuojamojoje dalyje Bendrijos teisės aktų leidžias pripažino, kad „(nesant) jokio nacionalinių mokesčių sistemų suderinimo apmokestinant taupymo pajamas, gautas kaip palūkanų mokėjimai, ypač kiek tai susiję su požiūriu į palūkanas, kurias gauna ne rezidentai, valstybių narių rezidentai dažnai gali išvengti bet kokio palūkanų, kurias jie gauna kitoje valstybėje narėje, apmokestinimo jų gyvenamosios vietos valstybėje narėje“.

43 Tokiomis aplinkybėmis ilgesnis papildomų reikalavimų pateikimo terminas leidžia vienodai apmokestinti nustatytas kitose valstybėse narėse laikomas lėšas bei jų duodamas pajamas ir nacionalines pajamas. Taigi, jei pagrindinėse bylose papildomo reikalavimo terminas nebūtų

ilgesnis, jose nagrin?jamos l?šos ir atitinkamos pajamos negal?t? b?ti apmokestinamos tam tikr? skai?i? met?. Taikant ilgesnio papildomo reikalavimo termin? kompensuojamas laikas, reikalingas informacijai naudojantis valstybi? nari? tarpusavio pagalba gauti.

44 Antra, ilgesnis papildomo reikalavimo terminas reikalingas kovai su suk?iavimu mokes?i? srityje. Nyderland? vyriausyb? nurodo, kad AWR 16 straipsnio 4 dalis taikoma tik užsienyje esan?ioms l?šoms, kurios buvo nusl?ptos nuo mokes?i? administracijos, ir kad ši savo iniciatyva pradeda tyrim? tik suk?iavimo ir mokes?i? vengimo atvejais.

45 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pripažino, kad b?tinyb? užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C?101/05, Rink. p. I?11531, 55 punkt?) ir kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo ELISA, C?451/05, Rink. p. I?8251, 81 punkt?) yra privalomi bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi EB sutartimi garantuojamomis laisv?mis apribojim?.

46 Kalbant apie laisv? kapitalo jud?jim?, EB 58 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad EB 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybi? nari? teis?s imtis vis? reikaling? priemoni?, kad b?t? užkirstas kelias nacionalini? ?statym? ir kit? teis?s akt? pažeidimams, ypa? apmokestinimo srityje.

47 Ta?iau tam, kad ribojanti priemon? b?t? pateisinama, ji turi atitikti proporcingumo princip?, t. y. ji turi b?ti tinkama pasiekti numatyt? tiksl? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 28 punktas).

48 Šiuo klausimu ieškovai pagrindin?se bylose nurod?, pirma, kad bylose nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos n?ra tinkamos pasiekti numatyt? tiksl?, nes ilgesnis papildomo reikalavimo terminas savaime dar nepadidina valstyb?s nar?s mokes?i? administracijos gali? užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? apmokestinimo objekt? atžvilgiu. Taip yra b?tent tada, kai šioje kitoje valstyb?je nar?je taikoma banko paslaptis.

49 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nors papildomo reikalavimo termino prat?simas nepadidina valstyb?s nar?s mokes?i? institucij? tyrimo gali?, jis leidžia aptikus kitoje valstyb?je nar?je turim? apmokestinimo objekt?, apie kuriuos mokes?i? institucijos nežinojo, ir nustatius, kad jie nebuvo apmokestinti ar buvo apmokestinti mažesniu mokes?iu, papildomai pareikalauti sumok?ti mokes?.

50 Kaip matyti iš pagrindin?s bylos C?155/08 faktini? aplinkybi?, tai taip pat taikoma ir tuo atveju, kai valstyb?s nar?s mokes?i? administracija yra informuojama apie kitoje valstyb?je nar?je, kurioje taikoma banko paslaptis, esan?ius apmokestinimo objektus.

51 Be to, valstybei narei taikant ilgesn? papildomo reikalavimo termin? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? ar atsiradusi? apmokestinimo objekt? atveju toki? l?š? turintys mokes?i? mok?tojai gali b?ti atgrasyti nuo ši? l?š? ar pajam? iš j? sl?pimo nuo mokes?i? administracijos, kad jiems neb?t? pritaikytas ilgesnis reikalavimo terminas bei bauda, abu nustatyti remiantis laikotarpiu, kuris gali b?ti lygus net dvylikai met?.

52 Taigi pripažintina, kad AWR 16 straipsnio 4 dalimi užtikrinamas mokes?i? kontrol?s veiksmingumas ir kovojama su suk?iavimu mokes?i? srityje.

53 Ta?iau, antra, kaip nurodo ieškovai pagrindin?se bylose, reikia nustatyti, ar tokios teis?s nuostatos neviršija to, kas b?tina tikslui pasiekti.

54 Ieškovai pagrindin?se bylose teigia, kad AWR 16 straipsnio 4 dalyje neatsižvelgiama ? Direktyvos 77/799 1?3 straipsniuose numatyt? galimyb? iš kitos valstyb?s nar?s gauti vis? reikaling? informacij? teisingai ?vertinti mokes?ius. Jie atkreipia d?mes? ? tai, kad min?tame 3

straipsnyje numatyta galimybė reguliariai keisti informacija. Jei valstybės narė savo valia nesinaudoja šiomis galimybėmis, už dėl to kilusias pasekmes mokesčių mokėtojas neturi atsakyti.

55 Be to, nagrinėjama nacionalinė nuostata yra neproporcinga, nes joje neatsižvelgiama į tai, ar Nyderlandų Karalystė sudarė sutartį dėl pasikeitimo informacija su valstybe nare, kurioje atsirado apmokestinimo objektai, ar šioje valstybėje narėje galioja banko paslaptis, nei į tai, ar santaupos yra valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje. Šiuo klausimu kasatoriai pagrindinėse bylose pabrėžia, kad sutarties dėl pasikeitimo informacija sudaryti nereikia AWR 16 straipsnio 4 dalyje numatytą papildomą septynerių metų. Jie teigia, kad šis terminas nustatytas nepagrįstai, palyginti su laikotarpiu, per kurį baudžiamąja tvarka gali būti persekiojama už mokesčių slėpimo deliktą, nors pagal Nyderlandų baudžiamąjį teisę persekiojimo terminas yra vienodas tiek dėl nacionalinių, tiek dėl tarptautinių atvejų.

56 Kita vertus, pastabas pateikusios valstybės narės nurodo, kad ilgesnio papildomo reikalavimo termino taikymas kitoje valstybėje narėje esančių apmokestinimo objektų atžvilgiu yra būtinas, nes šios valstybės narės mokesčių administracija neturi realių galimybių gauti informacijos apie kitoje valstybėje esančias lėšas.

57 Kalbant apie valstybių narių tarpusavio pagalbos prašymą, pažymėtina, kad šios vyriausybės atkreipė dėmesį į tai, jog remiantis Direktyvos 77/799 2 straipsniu prašymas suteikti informacijos gali būti pateiktas tik konkrečiu atveju, kai ši valstybė narė jau žino tam tikrą pradinę informaciją. Be to, jei valstybė narė taiko banko paslaptį, ši paslaptį sudaranti informacija pagal šios direktyvos 8 straipsnį negali būti suteikta. Galiausiai dėl pajamų iš santaupų nėra sudaryta dvišalė sutartis, kuriose, kaip numatyta minėtos direktyvos 3 straipsnyje, būtų leista reguliariai keisti informacija.

58 Šiuo klausimu užtenka nurodyti, kad pagal AWR 16 straipsnio 4 dalį papildomo reikalavimo terminas yra pailgintas nuo penkerių iki dvylikos metų, neatsižvelgiant į tai, ar konkrečiu atveju Nyderlandų Karalystė turi priemonių gauti reikalingos informacijos iš valstybės narės, kurioje yra apmokestinami objektai, remiantis Direktyvoje 77/799 numatyta tarpusavio pagalba ar dvišale sutartimi, sudaryta su šia kita valstybe nare. Be to, ilgesnis papildomo reikalavimo terminas taikomas ir tuo atveju, kai dėl banko paslapties kitoje valstybėje narėje prašymas pranešti banko duomenis nebuvo patenkintas.

59 Remiantis tuo, kas išdėstyta, pagrindinėse bylose nagrinėjamos teisės nuostatose numatytas papildomas terminas, nustatytas atitinkamos valstybės narės mokesčių institucijoms papildomam reikalavimui dėl kitoje valstybėje narėje esančių ar atsiradusių apmokestinimo objektų pateikti, nebūtinai atitinka terminą, kuris būtinas šioms institucijoms patikrinti tam tikrą informaciją kreipiantis į šią kitą valstybę narę pasinaudojant Direktyvoje 77/799 numatyta abipuse pagalba ar pasikeitimo informacija sistema, tvirtinta dvišalėse sutartyse.

60 Tačiau iš to dar nematyti, kad apskritai termino, per kurį šios institucijos gali pateikti papildomą reikalavimą dėl kitoje valstybėje narėje esančių lėšų ar pajamų iš jų, pratęsimas yra neproporcingas tikslui užtikrinti nacionalinės mokesčių teisės nuostatų laikymąsi.

61 Šiuo klausimu pažymėtina, kad nepažeidžiant tam tikrais atvejais taikomą Bendrijos suderinimo nuostatą, negalima pareigoti valstybę narę pakeisti savo teisės aktus mokesčių kontrolės srityje atsižvelgiant į konkrečią situaciją, egzistuojančią kiekvienoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje.

62 Siekiant nustatyti, ar pagrindinėse bylose nagrinėjamos teisės nuostatos neviršija to, kas būtina užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, reikia atskirti šiuos du atvejus.

63 Pirmas atvejis susijęs su situacija, kai valstybėje narėje apmokestinami objektai, esantys kitoje valstybėje narėje, buvo nuslėpti nuo pirmosios valstybės narės mokesčių administracijos, kuri neturi jokių tokių objektų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą. Šiuo atveju pirmoji valstybė narė negali kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas, prašydama suteikti būtinos informacijos teisingai įvertinti mokestį.

64 Kadangi pagal Direktyvos 77/799 2 straipsnį valstybės narės institucijos gali kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas tik dėl konkretaus atvejo, pirmosios valstybės narės mokesčių administracija, neturėdama jokių rodymų apie apmokestinamą objektų buvimą kitoje valstybėje narėje, gali pradėti tyrimą, tik jeigu kita valstybė narė, remdamasi Direktyvos 2003/48 9 straipsnyje numatyta reguliariu pasikeitimo informacija, pats mokesčių mokėtojas ar tretieji asmenys joms prieš tai praneša apie tokius objektus.

65 Priešingai nei teigia E. H. A. Passenheim-van Schoot, to, kad valstybė narė, norinti gauti su jos mokesčių mokėtojais susijusius banko duomenis, nepasinaudojo Direktyvos 77/799 3 straipsnyje numatyta reguliaraus pasikeitimo informacija galimybe, neužtenka, jog būtų neleista šiai valstybei narei minėtiems mokesčių mokėtojams taikyti skirtingą papildomo reikalavimo terminą, neatsižvelgiant į tai, ar į lėšos iš santaupų yra toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje. Tiesa, palikdamas pačioms valstybėms narėms pasirinkti reguliaraus ir savaiminio pasikeitimo informacija dėl tam tikrų atvejų, kuriuos jos turi numatyti konsultacijos procedūrai pagal šios direktyvos 9 straipsnį, mechanizmu, minėtas 3 straipsnis tvirtina tik galimybę valstybei narei susisiekti su kitomis valstybėmis narėmis dėl tokio mechanizmo sukūrimo, kurio įgyvendinimas priklauso nuo šių kitų valstybių narių.

66 Jei valstybėje narėje apmokestinami objektai, esantys kitoje valstybėje narėje, buvo nuslėpti nuo pirmosios valstybės narės mokesčių administracijos, neturintys jokių tokių objektų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, atsakymas į klausimą, ar ilgesnio papildomo reikalavimo termino taikymas yra proporcinga priemonė užtikrinti nacionalinių mokesčių teisės nuostatų laikymąsi, visiškai nepriklauso nuo atsakymo į klausimą, ar šis terminas atitinka terminą, būtina informacijai iš valstybės narės, kurioje yra apmokestinami objektai, gauti.

67 Kadangi tokiu atveju, neturint tyrimui pradėti būtinos informacijos, negalima pasinaudoti pasikeitimo informacija mechanizmu, ilgesnis terminas valstybės narės mokesčių administracijai mokesčių, susijusių su kitoje valstybėje narėje esančiais apmokestinimo objektais, įvertinti laikytinas skirtu ne suteikti minėtai administracijai pakankamai laiko gauti informacijos iš kitos valstybės narės apie joje esančius apmokestinimo objektus, bet numatantiu tik ilgesnį laikotarpį, per kurį, nustatytus tokių apmokestinimo objektų, būtų galima papildomai pareikalauti sumokėti mokestį tais atvejais, kai gavus tokios informacijos ir pradėjus tyrimą papildomas reikalavimas pateikiamas iki šio termino pabaigos.

68 Be to, kadangi ilgesnio papildomo reikalavimo termino taikymas kitoje valstybėje narėje esančių apmokestinimo objektų, kurių buvimo rodymų valstybės narės mokesčių administracija neturi, atžvilgiu nėra susijęs su šios administracijos galimybe gauti informacijos iš kitos valstybės narės, nėra svarbu, ar pastaroji taiko banko paslaptį.

69 Kalbant apie argumentą, kad AWR 16 straipsnio 4 dalyje numatytas dvylikos metų papildomo reikalavimo terminas nustatytas nepagrįstai, konstatuotina, jog numatant ilgesnį terminą apmokestinimo objektų nuslėpimo nuo mokesčių administracijos atveju valstybės

pasirinkimas j? apriboti laiko atžvilgiu bei ši? rib? nustatyti atsižvelgiant ? laikotarp?, per kur? baudžiam?ja tvarka gali b?ti persekiojama už mokes?i? sl?pimo delikt?, neatrodo neproporcingas.

70 Šiomis aplinkyb?mis iki dvylikos met? pailginto papildomo reikalavimo termino taikymas nusl?ptiems nuo mokes?i? administracijos apmokestinimo objektams neviršija to, kas b?tina užtikrinti mokes?i? kontrol?s veiksmingum? ir kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje.

71 Negalima iš valstyb?s nar?s, taikan?ios ilgesn? papildomo reikalavimo termin? kitoje valstyb?je nar?je esantiems apmokestinimo objektams, apie kuriuos pirmosios valstyb?s mokes?i? administracija nežinojo, nei t?, kuris taikomas nusta?ius apmokestinimo objekt?, kurie, nors ir buvo nusl?pti nuo šios administracijos, ta?iau yra toje pa?ioje valstyb?je nar?je, reikalauti laikytis penkeri? met? laikotarpio, per kur? min?tos institucijos gal?t? pareikšti papildom? reikalavim? ir kuris negali b?ti prat?stas.

72 Nors mokes?i? mok?tojas turi identišk? pareig? deklaruoti mokes?i? institucijoms tiek nacionalines, tiek ne nacionalines l?šas bei pajamas, l?š? ir pajam?, apie kurias nepranešama naudojantis reguliaraus pasikeitimo informacija sistema, mokes?i? mok?tojo rizika, kad apie l?šas ir pajamas, nusl?ptas nuo jo gyvenamosios vietos valstyb?s nar?s mokes?i? administracijos, bus sužinota, yra gerokai mažesn?, jeigu jos yra kitoje valstyb?je nar?je, o ne jo valstyb?je nar?je.

73 Kadangi valstyb? nar? nustat? ilgesn? papildomo reikalavimo termin? apmokestinimo objektams, apie kuriuos mokes?i? administracija nežinojo, negalima jai uždrausti taikyti š? termin? tik jos teritorijoje nesantiems apmokestinimo objektams.

74 Antrasis atvejis susij?s su situacija, kai vienos valstyb?s nar?s mokes?i? administracija turi kitoje valstyb?je nar?je esan?i? apmokestinimo objekt? buvimo ?rodym?, leidžian?i? prad?ti tyrim?. Tokiu atveju negalima pateisinti pirmosios valstyb?s nar?s taikomo ilgesnio papildomo reikalavimo termino, kuris neb?t? skirtas šios valstyb?s nar?s mokes?i? administracijai tinkamai pasinaudoti valstybi? nari? tarpusavio pagalbos proced?romis ir kuris taikomas tik kitoje valstyb?je nar?je esantiems apmokestinimo objektams.

75 Tiesa, jei, kaip nurodo ieškovai pagrindin?se bylose, valstyb?s nar?s mokes?i? administracija turi ?rodym?, kuriais remiantis ji gal?t? kreiptis ? kitos valstyb?s nar?s kompetentingas institucijas, nesvarbu, ar tai b?t? padaryta naudojantis Direktyvoje 77/799 numatyta tarpusavio pagalba, ar kei?iantis informacija pagal dvišal? sutart?, kad šios institucijos suteikt? b?tinios informacijos teisingai ?vertinti mokest?, vien tai, jog šie apmokestinami objektai yra kitoje valstyb?je nar?je, nepateisina visuotinio papildomo reikalavimo termino, nesusijusio su laikotarpiu, b?tinu tinkamai pasinaudoti šiomis tarpusavio pagalbos proced?romis, taikymo.

76 Remiantis tuo, kas išd?styta, galima daryti išvad?, kad EB 49 ir 56 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai nuslepamos l?šos iš santaup? bei pajamos iš ši? l?š? nuo šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij?, kurios neturi ši? l?š? ir pajam? buvimo ?rodym?, leidžian?i? prad?ti tyrim?, taikyti ilgesn? papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius termin? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu nei pirmojoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu. Aplinkyb?, kad šioje kitoje valstyb?je nar?je taikoma banko paslaptis, šiuo atveju n?ra svarbi.

D?l tre?iojo klausimo byloje C?155/08

77 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, jei EB 49 ir 56 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie nedraudžia valstybei narei taikyti ilgesnio papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius termino kitoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu nei taikomas pirmojoje valstyb?je nar?je esan?ioms l?šoms, ar tuomet šie straipsniai aiškintini kaip

prieštaraujantys aplinkybei, kad bauda už leš? ar pajam?, už kurias reikalaujama sumok?ti mokest?, nusi?pim? nustatoma proporcingai papildomai reikalaujamam mokes?iui, taigi ir šiam ilgesniam terminui.

78 Sprendime pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? nacionalinis teismas nurodo: kadangi AWR 67e straipsniu mokes?i? administracijai suteikiama galimyb? mokes?i? mok?tojai, kuris ty?ia ar d?l didelio aplaidumo sumok?jo nepakankamai mokes?i?, skirti baud?, kuri? sudaro iki 100 % iš pradži? nesumok?to mokes?io sumos, termino papildomiems reikalavimams pateikti pailginimas užsienio l?š? ar pajam? iš j? atveju turi ?takos galimos skirti baudos dydžiui.

79 Ieškov? pagrindin?je byloje C?155/08 teigia, kad nors Bendrijos teis? nedraudžia taikyti tokios nuostatos, kokia yra AWR 16 straipsnio 4 dalis, EB 56 straipsnis draudžia taikyti nuostat?, pagal kuri? numa?ius ilgesn? papildomo reikalavimo termin? užsienyje esan?i? l?š? ir pajam? atveju, bauda, kuri tokiu atveju gali b?ti skirta, yra didesn? už t?, kuri gal?t? b?ti skirta nacionalin?je teritorijoje esan?i? l?š? ir pajam? atveju.

80 Nyderland?, Belgijos ir Italijos vyriausyb?s tvirtina, kad jud?jimo laisv? nedraudžia ne nacionalini? l?š? ar pajam? nusi?pimo atveju skirti baud?, proporcing? papildomo reikalavimo dydžiui bei šiam ilgesniam terminui.

81 Komisijos nuomone, min?to ilgesnio papildomo reikalavimo termino taikymas neprieštarauja EB 49 ir 56 straipsniams; tas pats taikoma ir skirtumams tarp baud?, kurios gali b?ti skirtos pagal Nyderland? mokes?i? teis?s aktus, atsižvelgiant ? tai, ar šios l?šos arba pajamos yra šioje valstyb?je nar?je, ar kitoje valstyb?je nar?je.

82 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad pagal AWR 67e straipsnio 1 dal?, kai ty?ia ar d?l didelio mokes?i? mok?tojo aplaidumo buvo pritaikytas per mažas mokestis, gali b?ti skirta bauda iki 100 % papildomo reikalaujamo mokes?io, neatsižvelgiant ? tai, ar l?šos buvo Nyderlanduose, ar kitose valstyb?se nar?se.

83 Priešingai nei teigia ieškov? byloje C?155/08, pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos negali b?ti lyginamos su Italijos ir Pranc?zijos teis?s aktais, kurie buvo nagrin?ti 1988 m. vasario 25 d. Sprendime *Drexl* (299/86, Rink. p. 1213) ir 1993 m. rugpj??io 2 d. Sprendime *Komisija prieš Pranc?zij?* (C?276/91, Rink. p. I?4413) ir kuriais už pažeidimus prid?tin?s vert?s mokes?io srityje ?tvirtinta sankcij? sistema, kuri importo iš kitos valstyb?s nar?s atveju buvo gerokai griežtesn? nei taikoma valstyb?s nar?s viduje sudarytiems sandoriams.

84 Pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuostat? atveju rizika, kad Nyderlanduose nuolat gyvenan?iam mokes?i? mok?tojui bus skirta didesn? bauda už kitoje valstyb?je nar?je esan?ias l?šas ir pajamas nei už esan?ias nacionalin?je teritorijoje, kyla tik d?l to, kad laikotarpis, ? kur? galima atsižvelgti nustatant papildomo reikalavimo, taigi ir baudos, dyd?, gali b?ti ilgesnis ne nacionalin?ms l?šoms ir pajamoms nei nacionalin?ms, nes pastarosioms netaikomas ilgesnis papildomo reikalavimo terminas, numatytas AWR 16 straipsnio 4 dalyje.

85 Ta?iau, kaip matyti iš šio sprendimo 60?73 punkt?, EB 49 ir 56 straipsniai nedraudžia valstybei narei tais atvejais, kai nuslepamos l?šos ir pajamos nuo šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij?, kurios neturi ši? l?š? ir pajam? buvimo ?rodym?, leidžian?i? prad?ti tyrim?, taikyti ilgesn? papildomo reikalavimo sumok?ti mokes?ius termin? kitoje valstyb?je nar?je esan?i? l?š? atžvilgiu nei taikomas pirmojoje valstyb?je nar?je esan?ioms l?šoms.

86 Tod?l ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB 49 ir 56 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai nusi?pus l?šas bei pajamas iš j? nuo šios valstyb?s nar?s mokes?i? institucij?, kurios neturi ši? l?š? ir pajam? buvimo ?rodym?, leidžian?i?

pradėti tyrimą, jį taikyti ilgesnį papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminu kitoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu nei pirmojoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu, už tokias nuslėptas užsienio IŠS ir pajamas nustatyti baudą, proporcingą papildomai reikalaujamam mokesčiui ir šiam ilgesniam terminui.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

87 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **EB 49 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai nuslepiamos IŠS iš santaupų bei pajamos iš šių IŠS nuo šios valstybės narės mokesčių institucijų, kurios neturi šių IŠS ir pajamų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, taikyti ilgesnį papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminu kitoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu nei pirmojoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu. Aplinkybė, kad šioje kitoje valstybėje narėje taikoma banko paslaptis, šiuo atveju nėra svarbi.**

2. **EB 49 ir 56 straipsniai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys valstybei narei tais atvejais, kai IŠS iš santaupų bei pajamas iš šių IŠS nuo šios valstybės narės mokesčių institucijų, kurios neturi šių IŠS ir pajamų buvimo rodymų, leidžiančių pradėti tyrimą, jį taikyti ilgesnį papildomo reikalavimo sumokėti mokesčius terminu kitoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu nei pirmojoje valstybėje narėje esančių IŠS atžvilgiu, už tokias nuslėptas užsienio IŠS ir pajamas nustatyti baudą, proporcingą papildomai reikalaujamam mokesčiui ir šiam ilgesniam terminui.**

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.