



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

27. jaanuar 2022*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – ELTL artikkel 258 – Kapitali vaba liikumine –
Teabe esitamise kohustus teistes Euroopa Liidu või Euroopa Majanduspiirkonna (EMP)
liikmesriikides omatavate varade või õiguste kohta – Selle kohustuse täitmata jätmine –
Aegumine – Karistused

Kohtuasjas C-788/19,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 23. oktoobril 2019 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise
hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: C. Perrin, N. Gossement ja M. Jáuregui Gómez, hiljem C. Perrin ja
N. Gossement,

hageja,

versus

Hispaania Kuningriik, esindajad: L. Aguilera Ruiz ja S. Jiménez García,

kostja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu asepresident L. Bay Larsen esimese koja presidendi ülesannetes,
kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 15. juuli 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

otsuse

1 Euroopa Komisjon palub oma hagis Euroopa Kohtul tuvastada, et:

- nähes ette, et välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või „vormi 720“ hilinemisega esitamine toob kaasa selle vara kvalifitseerimise „põhjendamatuks varaliseks kasuks“ ilma, et oleks võimalik tugineda aegumisele;
- määrates automaatselt 150-protsendilise proportsionaalse trahvi välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuste täitmata jätmise või „vormi 720“ hilinemisega esitamise korral;
- määrates välisriigi varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või „vormi 720“ hilinemisega esitamise korral rangemad kindlasummalised trahvid kui karistuste üldsüsteemis samasuguste rikkumiste puhul ette nähtud karistused,

on Hispaania Kuningriik rikkunud ETL artiklitest 21, 45, 49, 56 ja 63 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3; edaspidi „EMP leping“) artiklitest 28, 31, 36 ja 40 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2 17. detsembri 2003. aasta seaduse 58/2003, millega kehtestatakse üldine maksuseadus (Ley 58/2003 General Tributaria), muudetud seadusega 7/2012 (edaspidi „üldine maksuseadus“), 18. lisasättes on ette nähtud:

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

- a) teave välisriigis asuvate kontode kohta, mis on avatud panganduse või laenude andmisega tegelevates asutustes ning mille omanikud või kasusaajad asjaomased isikud on või mille suhtes on neil ükskõik missuguses vormis luba või käsutusõigus;
- b) teave kõikide väärtpaberite, varade, väärtuste või õiguste kohta, mis esindavad ükskõik missugust liiki üksuse osa- või aktsiakapitali, omakapitali või vara, või omakapitali võõrandamise kohta kolmandatele isikutele, mis kuuluvad asjaomastele isikutele ning on deponeeritud või asuvad välisriigis, ning teave elukindlustus- või töövõimetuskindlustuslepingute kohta, mille puhul nad on kindlustusvõtjad, ning eluaegsete või ajutiste rendiste kohta, mida nad saavad rahalise kapitali ülemineku tulemusena, või teave vallas- ja kinnisvara kohta, mis on omandatud välisriigis asuvates üksustes;
- c) teave neile kuuluva välisriigis asuva kinnisvara ja kinnisasjaõiguste kohta.

[...]

2. Rikkumiste ja karistuste süsteem

Käesolevas lisasättes ette nähtud teabedeklaratsioonide kindlaksmääratud tähtaja jooksul esitamata jätmise või nendes puuduliku, ebatäpse või väära teabe esitamine on maksuõigusrikkumine.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 3 28. novembri 2006. aasta seaduse 35/2006, mis käsitleb füüsiliste isikute tulumaksu ning millega muudetakse osaliselt äriühingute tulumaksu, mitteresidentide tulu ja vara käsitlevaid seadusi (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), mida on muudetud seadusega 7/2012 (edaspidi „füüsiliste isikute tulumaksu seadus“), artiklis 39 „Põhjendamatu varaline kasu“ on sätestatud:

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

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

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

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

- 4 27. novembri 2014. aasta seaduse 27/2014, mis käsitleb äriühingute tulumaksu (Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades; edaspidi „äriühingute tulumaksu seadus“), artiklis 121 „Raamatupidamises kirjendamata või deklareerimata varad ja õigused: eeldatav tulu saamine“ on ette nähtud:

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

See eeldus kehtib ka soetusmaksumuse osalise varjamise korral.

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

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

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

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

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

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

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

[...]“.

- 5 Seaduse 7/2012 1. lisasäte „Karistuste süsteem põhjendamatu varalise kasu ja eeldatava tulu saamise suhtes“ on sõnastatud järgmiselt:

„[Füüsiliste isikute tulumaksu seaduse] artikli 39 lõike 2 ning äriühingute tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni, mis kiideti heaks kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandliku dekreediga nr 4/2004[, mille sätted võeti hiljem üle äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikes 6], artikli 134 lõike 6 kohaldamine määrab ära maksuõigusrikkumise, mida loetakse väga raskeks rikkumiseks ja karistatakse trahviga, mille summa on 150% karistuse summast.

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

Kohtueelne menetlus

- 6 Komisjon juhtis 20. novembri 2015. aasta ametliku kirjaga Hispaania ametiasutuste tähelepanu asjaolule, et mõni aspekt, mis on seotud kohustusega deklareerida välisriigis asuvad varad ja õigused „vormi 720“ abil, on liidu õigusega vastuolus. Ta leiab, et selle kohustuse täitmata jätmisega kaasnevad tagajärjed on Hispaania õigusnormidega taotletavat eesmärki arvestades ebaproportsionaalsed.
- 7 Hispaania Kuningriigi 29. veebruari 2016. aasta vastuse peale, millega see liikmesriik vaidles vastu väitele, et see seadus võiks olla kuidagi liidu õigusega vastuolus, esitas komisjon 15. veebruaril 2017 põhjendatud arvamuse, milles jäi oma ametlikus kirjas võetud seisukoha juurde.
- 8 Hispaania Kuningriik vastas sellele põhjendatud arvamusele 12. aprilli 2017. aasta ja 31. mai 2019. aasta kirjaga. Ta väitis teatavatele praktilistele näidetele tuginedes sisuliselt, et kõnealused õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas.
- 9 Kuna Hispaania Kuningriigi argumendid komisjoni ei veennud, esitas ta 23. oktoobril 2019 ELTL artikli 258 alusel käesoleva hagi.

Hagi

Asjaomased vabadused

- 10 Komisjon leiab oma hagi, et Hispaania Kuningriik on rikkunud ELTL artiklitest 21, 45, 49, 56 ja 63 ning EMP lepingu artiklitest 28, 31, 36 ja 40 tulenevaid kohustusi nende tagajärgede tõttu, mis on tema õigusnormides sätestatud välisriigis asuvate varade või õiguste kohta „vormi 720“ abil deklareerimise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmise korral.
- 11 Olgu meenutatud, et kui riigisisene meede puudutab aluslepingutega tagatud mitut liikumisvabadust, siis Euroopa Kohus hindab kõnealust meedet põhimõtteliselt üksnes seoses neist vabadustest ühega, kui meetme eesmärki arvestades on ilme, et teised neist on selle ühega võrreldes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid võib käsitleda selle ühega koos (vt selle kohta seoses meetmega, mis puudutab nii kapitali vaba liikumist kui ka asutamisvabadust, 13. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punktid 89–93, ja 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus *Beker ja Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punktid 25–31, ning seoses meetmega, mis puudutab nii kapitali vaba liikumist kui ka teenuste osutamise vabadust 26. mai 2016. aasta kohtuotsus *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, punkt 39).
- 12 Käesolevas kohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides on ette nähtud, et Hispaania residentide puhul, kes on jätnud deklareerimata või on puudulikult või hilinemisega deklareerinud oma välisriigis omatavad varad ja õigused, arvutatakse nende varade või õiguste väärtusele vastavalt summalt tasumisele kuuluv maks ümber, kaasa arvatud siis, kui need varad või õigused on omandatud juba aegunud perioodil, ning määratakse proportsionaalne trahv ja konkreetsed kindlasummalised trahvid.
- 13 Sellised õigusnormid, mis puudutavad üldiselt Hispaania residentide varade või õiguste omamist välismaal, ilma et see toimuks tingimata osaluste omandamisega välisriigis asuvate üksuste kapitalis või seda motiveeriks peamiselt soov saada seal finantsteenuseid, kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse. Kuigi selline omamine võib samuti mõjutada teenuste osutamise vabadust ja asutamisvabadust, näivad need vabadused siiski teisejärgulised võrreldes kapitali vaba liikumisega, millega neid vabadusi võib seostada. Igal juhul on see samuti nii töötajate liikumisvabaduse puhul.
- 14 Pealegi tuleb tõdeda, et komisjon ei ole esitanud piisavalt tõendeid, et Euroopa Kohus saaks hinnata, kuidas kõnealused riigisisemed õigusnormid mõjutavad liidu kodanike vaba liikumist või ELTL artiklitega 21 ja 45 tagatud töötajate vaba liikumist.
- 15 Eeltoodust tuleneb, et komisjoni esitatud etteheiteid tuleb analüüsida ELTL artikliga 63 ja EMP lepingu artikliga 40 tagatud kapitali vaba liikumise seisukohast, mille õiguslik ulatus on sisuliselt sama (vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Madalmaad*, C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33, ja 5. mai 2011. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

Kapitali liikumise piirangu esinemine

Poolte argumendid

- 16 Komisjon leiab, et vaidlusalused õigusnormid, millega võrdväärset sätteid riigisisel territooriumil maksukohustuslastele kuuluvate varade või õiguste puhul puuduvad, kehtestavad kapitali vaba liikumise piirangu, kuna nende tagajärjel pärsitakse Hispaania residentide tahet oma vara välismaale üle viia. Ta väidab, et nagu Euroopa Kohus on juba möönnud 11. juuni 2009. aasta kohtuotsuses X ja Passenheim-van Schoot (C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 36–40), ei erine Hispaania residentid maksukohustuslaste olukord objektiivselt olenevalt sellest, kas nende vara asub Hispaania territooriumil või väljaspool Hispaaniat.
- 17 Hispaania Kuningriik leiab, et isikud, kes varjavad oma vara maksustamisega seotud põhjustel, ei saa tugineda kapitali vabale liikumisele. Lisaks väidab ta, et teabe esitamise kohustuse täitmata jätmisega kaasnevat karistust ei saa pidada selle vabaduse piiranguid kehtestavateks, kuna need karistused on selle kohustuse tõhususe tagamiseks hädavajalikud. Igal juhul ei ole tema arvates maksukohustuslased, kelle vara asub Hispaania territooriumil, maksukontrolli võimalusi arvestades samas olukorras kui need maksukohustuslased, kelle vara asub väljaspool Hispaaniat.

Euroopa Kohtu hinnang

- 18 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuluvad muu hulgas kapitali vaba liikumise piirangute hulka ELTL artikli 63 lõike 1 tähenduses liikmesriigi kehtestatud meetmed, mis võivad pärssida selle liikmesriigi investorite soovi investeerida teistesse riikidesse või takistada või piirata nende võimalusi seda teha (vt selle kohta 26. septembri 2000. aasta kohtuotsus komisjon vs. Belgia, C-478/98, EU:C:2000:497, punkt 18; 23. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-112/05, EU:C:2007:623, punkt 19, ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 44).
- 19 Käesolevas asjas on kohustuse puhul deklareerida välismaal asuvad varad või õigused „vormi 720“ abil ja karistuste puhul, mis on seotud selle kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmisega, kusjuures Hispaanias asuvate varade või õiguste puhul puuduvad võrdväärne kohustus ja karistused, tegemist Hispaania residentide erineva kohtlemisega olenevalt nende vara asukohast. See kohustus võib pärssida selle riigi residentide soovi investeerida teistesse riikidesse või takistada või piirata nende võimalusi seda teha ning see kujutab endast seega – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud selliste õigusnormide puhul, mille eesmärk on tagada maksukontrolli tõhusus ja võidelda välismaal asuva vara varjamisega seotud maksupettustega – kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 lõike 1 ja EMP lepingu artikli 40 tähenduses (vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 36–40).
- 20 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et need õigusnormid puudutavad maksukohustuslasi, kes maksustamisega seotud põhjustel varjavad oma vara. Asjaolu, et õigusnormide eesmärk on tagada maksukontrolli tõhusus ja võidelda maksupettustega, ei takista tegemast järeldust, et tegemist on kapitali liikumise piiranguga. Need eesmärgid kuuluvad üksnes selliste ülekaalukate üldiste huvide hulka, mis võivad õigustada sellist piirangut (vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 45 ja 46, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 30).

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendus

Poolte argumendid

- 21 Juhul kui vaidlusaluseid õigusnorme peetakse kapitali liikumise piiranguks, on komisjon ja Hispaania Kuningriik ühel meelel selles, et seda võib õigustada vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus ja eesmärgiga võidelda maksupettuste ja maksustamise vältimisega. Komisjon väidab siiski, et need õigusnormid lähevad kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

Euroopa Kohtu hinnang

- 22 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 20, kuuluvad vajadus tagada maksukontrolli tõhusus ja eesmärk võidelda maksupettustega ja maksustamise vältimisega selliste ülekaalukate üldiste huvide hulka, mis võivad õigustada liikumisvabaduste piirangu kehtestamist (vt selle kohta 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 45 ja 46, ning 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punkt 30).
- 23 Mis puudutab kapitali liikumist, siis ELTL artikli 65 lõike 1 punkti b kohaselt ei mõjuta ELTL artikli 63 sätteid liikmesriikide õigust võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada nende õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise alal.
- 24 Kuna käesoleval juhul on selle teabe hulk, mis on riigisisestel ametiasutustel oma residentide välismaal omatava vara kohta, üldiselt piiratum kui teabe hulk nende territooriumil asuva vara kohta, isegi kui võtta arvesse liikmesriikidevahelise teabevahetuse või haldusabi mehhanismide olemasolu, näivad vaidlusalused õigusnormid sobivad, et tagada taotletavate eesmärkide saavutamine. Siiski tuleb kontrollida, kas need õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.

Selle proportsionaalsus, et vara kvalifitseeritakse „põhjendamatuks varaliseks kasuks“ ilma võimaluseta tugineda aegumisele

Poolte argumendid

- 25 Komisjoni sõnul toob teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või „vormi 720“ puudulikult või hilinemisega esitamine kaasa Hispaania seadusandja taotletud eesmärkide suhtes ebaproportsionaalsed tagajärjed, kuna need tekitavad ümberlükkamatu eelduse, et saadakse deklareerimata tulu, mis vastab asjaomaste varade või õiguste väärtusele, mis toob maksukohustuslasele kaasa vastavate summade maksustamise, ilma et ta saaks tugineda aegumist käsitlevatele õigusnormidele või vältida maksustamist, väites, et ta on nendelt varadelt või õigustelt tasumisele kuuluva maksu tasunud varem.
- 26 Hispaania Kuningriik ei nõustu sellega, et on olemas maksupettuse ümberlükkamatu eeldus. Ta väidab, et selleks, et „vormi 720“ abil varade või õiguste deklareerimata jätmine või puudulikult või hilinemisega deklareerimine tekitaks maksukohustuslase puhul deklareerimata tulu saamise eelduse, tuleb tõendada asjaomaste varade või õiguste varjamine ja maksukohustuslase poolt vastava maksu tasumata jätmine. Hispaania Kuningriik ei ole samuti nõus sellega, et

aegumismormid täielikult puuduvad. Tema sõnul on Hispaania õiguses üksnes eripära aegumistähtaaja alguse suhtes, mis *actio nata* põhimõtte kohaselt hakkab kulgema alles kuupäeval, mil maksuhaldur saab teada selliste varade või õiguste olemasolust, mille puhul teabe esitamise kohustust ei ole järgitud või on seda tehtud puudulikult või hilinemisega.

Euroopa Kohtu hinnang

- 27 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa ainuüksi asjaolu, et residendist maksukohustuslane omab varasid või õigusi väljaspool liikmesriigi territooriumi, olla aluseks pettuse või maksustamise vältimise üldisele eeldusele (vt selle kohta 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsus *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 51, ja 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 60).
- 28 Pealegi läheb regulatsioon osas, milles eeldatakse petturliku tegevuse esinemist pelgalt põhjusel, et täidetud on regulatsioonis loetletud tingimused, ilma et asjaomasele maksukohustuslasele oleks antud võimalust see eeldus ümber lükata, põhimõtteliselt kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et saavutada eesmärk võidelda maksupettustega ja maksustamise vältimisega (vt selle kohta 3. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus *X* (kolmandas riigis asuvad vaheäriühingud), C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 88).
- 29 Füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikest 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikest 6 tuleneb, et maksukohustuslane, kes ei ole täitnud teabe esitamise kohustust või kes tegi seda puudulikult või hilinemisega, võib vältida põhjendamatu varalise kasuna kõige vanema aegumata maksustamisaasta üldisesse maksubaasi nende summade lisamist, mis vastavad „vormi 720“ kaudu deklareerimata varade või õiguste väärtusele, kui ta tõendab, et need varad või õigused omandati deklareeritud tulu abil või niisugustel maksustamisaastatel saadud tulu abil, mil tema suhtes seda maksu ei kohaldata.
- 30 Lisaks väidab Hispaania Kuningriik, ilma et komisjon talle tulemuslikult vastu vaidleks, et asjaolu, et maksukohustuslane ei ole säilitanud tõendit varem maksu tasumise kohta summadel, mille abil omandati „vormi 720“ kaudu deklareerimata varad või õigused, ei too automaatselt kaasa seda, et need summad arvatakse maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksu baasi põhjendamatu varalise kasuna. See liikmesriik märgib nimelt, et tõendamiskoormise panemise üldreeglite kohaselt on maksuhalduri ülesanne igal juhul tõendada, et maksukohustuslane ei ole täitnud oma maksu tasumise kohustust.
- 31 Eeltoodust tuleneb esiteks, et Hispaania seadusandja poolt põhjendamatu varalise kasu saamise eeldus ei põhine üksnes sellel, et maksukohustuslane omab välismaal varasid või õigusi, vaid selle tekkimine on seotud maksukohustuslase poolt nende varade või õiguste tõttu temal lasuvate konkreetsete deklareerimiskohustuste järgimata jätmise või hilinemisega täitmisega. Teiseks võib maksukohustuslane Euroopa Kohtule esitatud teabe kohaselt selle eelduse ümber lükata nii tõendiga selle kohta, et kõnealused varad või õigused omandati deklareeritud tulu või niisugustel maksustamisaastatel saadud tulu abil, mil tema suhtes seda maksu ei kohaldata, kui ka juhul, kui ta ei ole võimeline sellist tõendit esitama, väites, et ta on täitnud oma kohustuse tasuda maksu sellelt tulult, mille abil omandati need varad või õigused, kusjuures selle kontrollimine on maksuhalduri ülesanne.

- 32 Nendel asjaoludel ei näi Hispaania seadusandja kehtestatud eeldus olevat ebaproportsionaalne maksukontrolli tõhususe tagamise ning maksupettustega ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärkide suhtes.
- 33 Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et maksukohustuslasel ei ole võimalik seda eeldust ümber lükata väitega, et varad või õigused, mille kohta ta ei täitnud teabe esitamise kohustust või on seda teinud puudulikult või hilinemisega, omandati aegunud perioodil. Aegumismäärile tuginemine ei sea nimelt kahtluse alla maksupettuse või maksustamise vältimise eeldust, vaid võimaldab üksnes hoida ära tagajärgi, mis selle eelduse kohaldamisega kaasneksid.
- 34 Siiski tuleb kontrollida, kas Hispaania seadusandja tehtud valikud aegumise valdkonnas ei ole iseenesest taotletavate eesmärkide suhtes ebaproportsionaalsed.
- 35 Sellega seoses tuleb märkida, et füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõige 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõige 6 võimaldavad tegelikult maksuhalduril ilma ajaliste piiranguteta ümber arvutada maksu, mis kuulub tasumisele summalt, mis vastab välisriigis asuvate varade ja õiguste väärtusele ning mida ei ole deklareeritud või mida on „vormi 720“ abil puudulikult või hilinemisega deklareeritud. Sama kehtib ka siis, kui asuda seisukohale, et Hispaania seadusandja soovis *actio nata* põhimõtet kohaldades üksnes lükata aegumistähtaja algust edasi ja määrata selle kuupäevaks, mil maksuhaldur saab esimest korda teada välismaal asuva vara või õiguste olemasolust, kuna see valik võimaldab praktikas maksuhalduril maksustada määramata aja jooksul tulu, mis vastab selle vara väärtusele, arvestamata maksustamisaastat või aastat, mil vastavaid summasid oleks tulnud tavapäraselt maksustada.
- 36 Lisaks tuleneb füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikest 2 ja äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikest 6, et teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või hilinemisega täitmine toob kaasa maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksu baasi nende summade lisamise, mis vastavad välismaal asuvate deklareerimata varade või õiguste väärtusele, muu hulgas siis, kui need varad või õigused on ta omandanud aasta või maksustamisaasta jooksul, mis on sellel kuupäeval, kui ta pidi täitma teabe esitamise kohustust, juba aegunud. Seevastu kohaldatakse maksukohustuslase suhtes, kes täidab teabe esitamise kohustust ette nähtud tähtaegade jooksul, aegumist võimalike varjatud tulude puhul, mida nad oma välisriigis asuvate varade või õiguste omandamiseks kasutasid.
- 37 Eeltoodust ei tulene mitte ainult see, et Hispaania seadusandja vastu võetud regulatsioon sisaldab aegumatust kui tagajärge, vaid ka see, et see võimaldab maksuhalduril seada kahtluse alla aegumise, mis maksukohustuslase puhul on juba toimunud.
- 38 Kuigi liikmesriigi seadusandja võib kehtestada pikema aegumistähtaja eesmärgiga tagada maksukontrolli tõhusus ning võidelda maksupettustega ja maksustamise vältimisega, mis on seotud välismaal vara varjamisega, tingimusel et selle tähtaja kestus ei ületa seda, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, arvestades eelkõige liikmesriikidevahelist teabevahetust või haldusabi mehhanisme (vt 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, punktid 66, 72 ja 73), ei käi sama selliste mehhanismide kehtestamise kohta, mille tulemusel praktikas pikendatakse lõpmatult ajavahemikku, mille jooksul maksustamine võib toimuda, või millega võimaldatakse toimunud aegumist arvestamata jätta.

- 39 Õiguskindluse aluspõhimõttega on nimelt põhimõtteliselt vastuolus see, kui ametiasutused saavad õigusvastase olukorra lõpetamiseks oma pädevust lõputult kasutada (vt analoogia alusel 14. juuli 1972. aasta kohtuotsus *Geigy vs. komisjon*, 52/69, EU:C:1972:73, punkt 21).
- 40 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 36, tuleneb maksuhalduri võimalus tegutseda ilma ajalise piiranguta või isegi seada kahtluse alla toimunud aegumine üksnes selle põhjal, et maksukohustuslane ei ole järginud formaalsust, mis seisneb tema välismaal omatavate varade või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse ettenähtud tähtaja jooksul täitmises.
- 41 Sellise deklareerimiskohustuse täitmata jätmisele nii tõsiseid tagajärgi omistades läheb Hispaania seadusandja tehtud valik kaugemale sellest, mis on vajalik, et tagada tõhus maksukontroll ning võidelda maksupettuste ja maksustamise vältimisega, ilma et oleks vaja uurida, millised järeldused tuleb teha liikmesriikide vahelise teabevahetuse või haldusabi mehhanismide olemasolust.

150-protsendilise trahvi proportsionaalsus

Poolte argumendid

- 42 Komisjon väidab, et Hispaania seadusandja kehtestas kapitali vaba liikumise ebaproportsionaalse piirangu, kui ta karistas teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või hilinemisega täitmise eest 150-protsendilise proportsionaalne trahviga, mis arvutatakse summade põhjal, mis vastavad välismaal asuvate varade ja õiguste väärtusele, ning mis on automaatne ja mittevarieeritav.
- 43 Komisjon väidab eelkõige, et trahvi määr on ilmselgelt kõrgem progressiivsetest trahvi määradest, mida kohaldatakse maksudeklaratsiooni hilinemisega esitamise korral puhtalt riigisiseses olukorras, mis on olenevalt tuvastatud hilinemisest 5%, 10%, 15% või 20% maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast maksust, kuigi erinevalt viimati nimetatud trahvist, mis on seotud maksu tasumise kohustuse täitmata jätmisega, karistatakse 150-protsendilise trahviga üksnes sellise vormilise kohustuse täitmata jätmise eest, mis seisneb teabe esitamises, mis üldreeglina ei too kaasa täiendavat maksu tasumist.
- 44 See institutsioon täpsustab samuti, et tema arvates ei saa arvesse võtta korrigeerimisvõimalust, mis on ette nähtud 6. juuni 2017. aasta eelotsusega, kuna sellel eelotsusel ei ole seadusjõudu ning see on antud pärast põhjendatud arvamuse kuupäeva. Ta rõhutab, et kuna haldur uurimist läbi ei vii, määratakse maksukohustuslastele, kes ei suuda tõendada, et nende varad või õigused välisriigis omandati maksustatud deklareeritud tuluga, automaatselt 150-protsendiline trahv, mis tähendaks ka siin maksupettuse ümberlukkamatu eelduse kehtestamist, ning arvesse ei võeta maksukohustuslase üldist maksuvõlga, mis tal lasub seetõttu, et 150-protsendiline proportsionaalne trahv kumuleerub kindlasummaliste trahvidega, mis on ette nähtud üldise maksuseaduse 18. lisasättes.
- 45 Hispaania Kuningriik leiab, et karistuste proportsionaalsust hindavad üksnes riigisisese ametiasutused, kuna seda küsimust ei ole Euroopa tasandil ühtlustatud. Samas väidab ta, et 150-protsendilise trahvi eesmärk on karistada deklareerimiskohustuse täitmata jätmise eest, ilma et oleks korrigeeritud vastavat maksu, see tähendab maksustamise vältimise toiminguid, ning seda ei saa võrrelda deklaratsiooni hilinenuks esitamise korral määratud maksulisanditega, mis on mõeldud üksnes selleks, et innustada maksukohustuslasi ettenähtud tähtaegadest kinni pidama.

- 46 Hispaania Kuningriik leiab samuti, et arvesse tuleb võtta 6. juuni 2017. aasta eelotsusega antud varieerimise võimalusi, mille sisu on seadusesse tagasiulatuvalt üle võetud, ning üldist varieerimise võimalust, mis riigisisese õiguse kohaselt on ametiasutusel tulenevalt proportsionaalsuse põhimõttest.
- 47 Lõpuks vaidleb see liikmesriik vastu sellele, et 150-protsendiline trahv on automaatne, väites, et trahvi saab määrata vaid siis, kui esineb sellise rikkumise teokoosseis, mille eest trahviga karistatakse, et maksukohustuslase süü tõendamise koormis lasub alati maksuhalduril ning et seda trahvi ei määrata praktikas süstemaatiliselt. Lisaks, võttes arvesse 150-protsendilise trahvi tunnuseid, tuleb selle proportsionaalsust hinnata, võttes arvesse karistusi, mis on ette nähtud maksuvõla tasumata jätmise kõige tõsisematel juhtudel, mis võivad maksukuriteo korral ulatuda isegi trahvi määramiseni, mis on 600% maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksu summast.

Euroopa Kohtu hinnang

- 48 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuigi liidu õiguses ühtlustamise puudumise korral on liikmesriikide ülesanne valida karistused, mis tunduvad neile otsese maksustamise valdkonnas nende riigisisestes õigusnormides ette nähtud kohustuste rikkumise korral sobivad, on liikmesriigid siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid järgides ning seega järgides proportsionaalsuse põhimõtet (vt selle kohta 12. juuli 2001. aasta kohtuotsus *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, punkt 67 ja viidatud kohtupraktika).
- 49 Mis puudutab 150-protsendilise trahvi proportsionaalsust, siis seaduse 7/2012 1. lisasättest nähtub, et füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 ning äriühingute tulumaksu seaduse konsolideeritud versiooni artikli 134 lõike 6 kohaldamine, kusjuures viimane säte kiideti heaks kuninga 5. märtsi 2004. aasta seadusandliku dekreediga 4/2004, mille sätted võeti hiljem üle äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikes 6, toob kaasa 150-protsendilise trahvi määramise selle maksu kogusummast, mis tuleb tasuda summadelt, mis vastavad välismaal omatavate varade või õiguste väärtusele. See trahv kumuleerub üldise maksuseaduse 18. lisasättes ette nähtud kindlasummaliste trahvidega, mida kohaldatakse iga puuduva, ebatäieliku, ebatäpse või väärteabe või teabekategooria suhtes, mis peab olema esitatud „vormil 720“.
- 50 Kuigi Hispaania Kuningriik väidab, et selle proportsionaalse trahviga karistatakse materiaalse maksu tasumise kohustuse täitmata jätmise eest, tuleb tõdeda, et selle määramine on otseselt seotud deklareerimiskohustuste rikkumisega. Nimelt karistatakse üksnes maksukohustuslasi, kelle olukord on hõlmatud füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõikega 2 või äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõikega 6, see tähendab maksukohustuslasi, kes ei ole täitnud oma välismaa varade või õiguste kohta teabe esitamise kohustust või on seda teinud puudulikult või hilinemisega, jättes välja need, kes on küll selliseid varasid või õigusi deklareerimata tulude abil omandanud, kuid on seevastu selle kohustuse täitnud.
- 51 Lisaks, kuigi Hispaania Kuningriik väidab, et praktikas tuleneb 150-protsendilise proportsionaalse trahvi määramine juhtumipõhisest hinnangust ja selle määra võib varieerida, siis seaduse 7/2012 1. lisasätte sõnastusest võib järeldada, et üksnes füüsiliste isikute tulumaksu seaduse artikli 39 lõike 2 või äriühingute tulumaksu seaduse artikli 121 lõike 6 kohaldamine on piisav, et teha järeldus selle kohta, et esineb maksuõigusrikkumine, mida peetakse väga tõsiseks ja mille eest karistatakse trahviga, mis on 150% välditud maksustamise summast, kusjuures see määr ei ole sõnastatud ülemmäärana.

- 52 Sellega seoses tuleb täpsustada, et varieerimise võimalusi, mis on jäetud 6. juuni 2017. aasta eelotsusega – mis on hilisem põhjendatud arvamusest, mille komisjon saatis Hispaania Kuningriigile 15. veebruaril 2017 –, ei saa käesoleva hagi raames arvesse võtta, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumise esinemist hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis esineva olukorra alusel (vt selle kohta 22. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (hilinenud maksmise vastu võitlemise direktiiv), C-122/18, EU:C:2020:41, punkt 58). Asjaolul, et eelotsuses sisalduv tõlgendus on tagasiulatuvalt seadusse üle võetud, ei ole selles küsimuses tähtsust.
- 53 Lõpuks tuleb ära märkida määratud proportsionaalse trahvi väga kõrge määr, mis annab sellele trahvile äärmiselt karistusliku laadi ja mis võib paljudel juhtudel – võttes arvesse kumuleerumist kindlasummaliste trahvidega, mis on lisaks ette nähtud üldise maksuseaduse 18. lisasättes – viia selleni, et maksukohustuslase poolt tema välismaa varade või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise eest tasumisele kuuluvate summade kogusumma on rohkem kui 100% nende varade või õiguste väärtusest, nagu rõhutab ka komisjon.
- 54 Neil asjaoludel tegi see institutsioon kindlaks, et kuna Hispaania seadusandja määras maksukohustuslase poolt tema välisriigis asuva vara või õiguste deklareerimise kohustuse täitmata jätmise puhul proportsionaalse 150-protsendilise trahvi maksusummast, mis arvutati nende varade või õiguste väärtusele vastavate summadelt, ning kuna see trahv võib kumuleeruda kindlasummaliste trahvidega, siis on Hispaania seadusandja ebaproportsionaalselt riivanud kapitali vaba liikumist.

Kindlasummaliste trahvide proportsionaalsus

Poolte argumendid

- 55 Viimaseks leiab komisjon, et kapitali vaba liikumise ebaproportsionaalne piirang on see, kui välismaal omatavate varadega või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmisel või selle kohustuse puudulikult või hilinemisega täitmise korral on ette nähtud kindlasummalised trahvid, mille määr on kõrgem kui neil, mis on sarnaste rikkumiste eest ette nähtud puhtalt riigisiseses kontekstis, arvestamata teavet, mis maksuhalduril võib nende varade kohta olla.
- 56 Igal juhul leiab komisjon, et asjaolust, et teabe esitamise kohustuse – mis kujutab endast lihtsat vormilist kohustust, mille täitmata jätmine ei tekita maksuhaldurile otsest majanduslikku kahju – täitmata jätmine või puudulikult või hilinemisega täitmine toob kaasa trahvide määramise, mis olenevalt olukorrast on 15, 50 või 66 korda kõrgemad kui trahvid, mis on ette nähtud üldise maksuseaduse artiklites 198 ja 199 samalaadsete rikkumiste eest riigisiseses kontekstis, piisab nende trahvide summa ebaproportsionaalsuse tuvastamiseks.
- 57 Tunnistades, et üldise maksuseaduse 18. lisasättes ette nähtud kindlasummaliste trahvidega karistatakse sellise vormilise kohustuse rikkumise eest, mille järgimata jätmine ei tekita maksuhaldurile otsest majanduslikku kahju, leiab Hispaania Kuningriik, et komisjoni võrdluse aluseks võetud asjaolud ei ole asjakohased. Tema arvates tuleb pigem võrrelda teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või hilinemisega täitmisega korral määratavaid kindlasummalisi trahve Hispaania õiguses ette nähtud „seotud tehingute deklaratsiooni“ täitmata jätmise eest määratud trahvidega, kuna ka see deklaratsioon on esitatud rahaliste andmete kohta teabe esitamise kohustuse vormis, mille peab täitma asjaomane maksukohustuslane, keda kõnealune teave puudutab. Lisaks on see liikmesriik seisukohal, et seda, kui palju teavet omab maksuhaldur

maksukohustuslase vara kohta välismaal, ei tohiks arvesse võtta selleks, et hinnata määratud kindlasummaliste trahvide proportsionaalsust, mida tuleb analüüsida üksnes maksukohustuslase tegevuse põhjal.

Euroopa Kohtu hinnang

- 58 Üldise maksuseaduse 18. lisasätte kohaselt on maksukohustuslased kohustatud esitama maksuhaldurile kogu teabe oma vara või õiguste kohta välismaal, sealhulgas kinnisvara, pangakontod, väärtpaberid, varad, väärtused või õigused, mis esindavad ükskõik missugust liiki üksuse osa- või aktsiakapitali, omakapitali või vara, või elukindlustus- või töövõimetuskindlustuslepingud, mis neil on väljaspool Hispaania territooriumi. Asjaolu, et maksukohustuslane esitab maksuhaldurile puuduliku, ebatäpse või väärteabe, ei esita maksuhaldurile nõutud teavet või ei esita seda ettenähtud tähtaja jooksul või ettenähtud vormis, loetakse „maksuõigusrikkumiseks“ ja sellega kaasneb kindlasummalise 5000 euro suuruse trahvi määramine andme või andmekategooria kohta, mis on puudu, ebatäielik, ebatäpne või väär, kusjuures miinimumsumma on 10 000 eurot, ning 100 eurot iga andme või andmekategooria kohta, mis on deklareeritud hilinemisega või mida ei ole deklareeritud elektrooniliselt, kuigi seda nõuti, kusjuures trahvi miinimumsumma on 1500 eurot.
- 59 Üldise maksuseaduse 18. lisasättes on samuti ette nähtud, et need trahvid ei saa kumuleeruda selle seaduse artiklites 198 ja 199 ette nähtud trahvidega, mis määravad üldiselt kindlaks karistused, mida kohaldatakse maksukohustuslastele, kes ei täida oma deklareerimiskohustust või teevad seda puudulikult, hilinemisega või ei tee seda ettenähtud vormis. Nende sätete kohaselt karistatakse juhul, kui puudub otsene majanduslik kahju maksuhaldurile, ettenähtud tähtaja jooksul deklaratsiooni esitamata jätmise eest, välja arvatud erijuhtudel, kindlasummalise 200 euro suuruse trahviga, mille summat vähendatakse poole võrra juhul, kui maksukohustuslane esitab selle hilinemisega, ilma et maksuhaldurile oleks enne esitatud vastav taotlus. Puuduliku, ebatäpse või väärteabe deklaratsiooni esitamine on aga karistatav 150 euro suuruse kindlasummalise trahviga ja deklaratsiooni esitamata jätmine ettenähtud vormis toob kaasa kindlasummalise trahvi 250 eurot.
- 60 Eelnevast tuleneb, et üldise maksuseaduse 18. lisasättega karistatakse selle eest, et ei täideta lihtsaid deklareerimiskohustusi või puhtalt vormilisi kohustusi, mis on seotud sellega, et maksukohustuslasel on välismaal varasid või õigusi, määrates väga kõrged kindlasummalised trahvid, kuna neid kohaldatakse igale asjaomasele andmele või andmekategooriale, nende miinimumsumma on 1500 eurot või 10 000 eurot ning nende kogusummal ei ole ülempiiri. Need kindlasummalised trahvid kumuleeruvad ka seaduse 7/2012 1. lisasättes ette nähtud 150-protsendisele proportsionaalsele trahviga.
- 61 Eeltoodust tuleneb samuti, et need kindlasummalised trahvid ei ole võrreldavad nende trahvide summaga, mis maksukohustuslastele määrati üldise maksuseaduse artiklite 198 ja 199 alusel, mis tunduvad olevat kindlasummaliste trahvidega võrreldavad, kuna nendega karistatakse üldise maksuseaduse 18. lisasättega analoogsete kohustuste rikkumise eest.
- 62 Nendest tunnustest piisab, et tuvastada, et selles sättes ette nähtud kindlasummalised trahvid kehtestavad kapitali vaba liikumise ebaproportsionaalse piirangu.
- 63 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb jõuda järeldusele, et:
- nähes ette, et välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmine või puudulikult või hilinemisega täitmine toob kaasa nende varade väärtusele vastava

deklareerimata tulu kui põhjendamatu varalise kasu maksustamise ilma, et praktikas oleks võimalik tugineda aegumisele;

- määrates välisriigis asuva vara või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmise korral 150-protsendilise proportsionaalse trahvi maksu põhjal, mis arvutati nende varade või õiguste väärtusele vastavatelt summadel, kusjuures see trahv võib kumuleeruda kindlasummaliste trahvidega;
- määrates välisriigis asuva vara või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmise korral kindlasummalised trahvid, mille summa ei ole võrreldav puhtalt riigisiseses kontekstis sarnaste rikkumise eest ette nähtud karistusega ning mille kogummale ei ole seatud ülempiiri,

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

Kohtukulud

- 64 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on Hispaania Kuningriigilt kohtukulude hüvitamist nõudnud ja liikmesriigi kohustuste rikkumine on tuvastatud, tuleb kohtukulud välja mõista Hispaania Kuningriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. – **Nähes ette, et välisriigis asuvate varade ja õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmine toob kaasa nende varade väärtusele vastava deklareerimata tulu kui põhjendamatu varalise kasu maksustamise ilma, et praktikas oleks võimalik tugineda aegumisele;**

– määrates välisriigis asuva vara või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmise korral 150-protsendilise proportsionaalse trahvi maksu põhjal, mis arvutati nende varade või õiguste väärtusele vastavatelt summadel, kusjuures see trahv võib kumuleeruda kindlasummaliste trahvidega;

– määrates välisriigis asuva vara või õiguste kohta teabe esitamise kohustuse täitmata jätmise või puudulikult või hilinemisega täitmise korral kindlasummalised trahvid, mille summa ei ole võrreldav puhtalt riigisiseses kontekstis sarnaste rikkumise eest ette nähtud karistusega ning mille kogummale ei ole seatud ülempiiri,

on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad ELTL artiklist 63 ning 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklist 40.

2. Mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.

Allkirjad