



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 27ης Ιανουαρίου 2022*

«Παράβαση κράτους μέλους – Άρθρο 258 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων – Υποχρέωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την κατοχή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων ευρισκόμενων σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) – Μη τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης – Παραγραφή – Κυρώσεις»

Στην υπόθεση C-788/19,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, η οποία ασκήθηκε στις 23 Οκτωβρίου 2019,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις C. Perrin, N. Gossement και M. Jáuregui Gómez, και στη συνέχεια από τις C. Perrin και N. Gossement,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Ισπανίας, εκπροσωπούμενου από τους L. Aguilera Ruiz και S. Jiménez García,

καθού,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύοντα του πρώτου τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: H. Saugmandsgaard Øe

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 15ης Ιουλίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας:
- προβλέποντας ότι η μη τήρηση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή η εκπρόθεσμη υποβολή του «εντύπου 720» έχουν ως συνέπεια τον χαρακτηρισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας» χωρίς δυνατότητα επίκλησης της παραγραφής·
 - επιβάλλοντας αυτομάτως αναλογικό πρόστιμο με συντελεστή 150 % σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή εκπρόθεσμης υποβολής του «εντύπου 720», και
 - επιβάλλοντας, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή εκπρόθεσμης υποβολής του «εντύπου 720», κατ' αποκοπήν πρόστιμα αυστηρότερα σε σχέση με τις κυρώσεις που προβλέπονται από το γενικό σύστημα κυρώσεων για παρόμοιες παραβάσεις,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45, 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ και από τα άρθρα 28, 31, 36 και 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο

- 2 Η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του Ley 58/2003 General Tributaria (νόμου 58/2003 περί γενικής φορολογικής νομοθεσίας) της 17ης Δεκεμβρίου 2003, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 7/2012 (στο εξής: γενικός φορολογικός νόμος), ορίζει τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τα άρθρα 29 και 93 του παρόντος νόμου, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να παρέχουν στις φορολογικές αρχές, υπό τους όρους που καθορίζονται με κανονιστική απόφαση, τις ακόλουθες πληροφορίες:

- a) Τις πληροφορίες που αφορούν λογαριασμούς τηρούμενους στην αλλοδαπή, οι οποίοι έχουν ανοιχθεί σε ιδρύματα που ασκούν τραπεζικές ή πιστωτικές δραστηριότητες και τηρούνται στο όνομα των ενδιαφερομένων ή των οποίων οι ενδιαφερόμενοι είναι δικαιούχοι ή για τους οποίους έχουν, υπό οποιαδήποτε μορφή, εξουσιοδότηση ή δικαίωμα διαθέσεως.
- b) Τις πληροφορίες που αφορούν οποιουδήποτε τίτλους, περιουσιακά στοιχεία, αξίες ή δικαιώματα που αντιπροσωπεύουν το εταιρικό κεφάλαιο, τα ίδια κεφάλαια ή την περιουσία κάθε είδους οντότητας ή αφορούν τη μεταβίβαση ιδίων κεφαλαίων σε τρίτους, των οποίων δικαιούχοι είναι οι ενδιαφερόμενοι και τα οποία είναι κατατεθειμένα ή ευρίσκονται στην αλλοδαπή, καθώς επίσης και τις πληροφορίες που αφορούν τις ασφαλίσσεις ζωής ή αναπηρίας, των οποίων αυτοί είναι λήπτες, και τις ισόβιες ή προσωρινές προσόδους των οποίων είναι δικαιούχοι κατόπιν μεταφοράς κεφαλαίου σε μετρητά, ή ακόμη τις πληροφορίες που αφορούν τα κινητά ή ακίνητα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτήσει από οντότητες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή.

- c) Τις πληροφορίες που αφορούν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή ακίνητα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα επί ακινήτων, τα οποία τους ανήκουν.

[...]

2. Καθεστώς παραβάσεων και κυρώσεων.

Αποτελεί φορολογική παράβαση η μη υποβολή εντός της νόμιμης προθεσμίας των πληροφοριακών δηλώσεων που προβλέπονται στην παρούσα συμπληρωματική διάταξη ή η αναγραφή σε αυτές ελλিপών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών.

Επίσης, αποτελεί φορολογική παράβαση η υποβολή των εν λόγω δηλώσεων χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, όταν προβλέπεται ότι η υποβολή τους γίνεται με τα μέσα αυτά.

Οι ανωτέρω παραβάσεις είναι πολύ σοβαρές και τιμωρούνται σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:

- a) Η μη τήρηση της υποχρέωσης δηλώσεως των τηρούμενων σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής λογαριασμών τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό που έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο το οποίο δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, το δε ελάχιστο πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 10 000 ευρώ.

Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

- b) Η μη τήρηση της υποχρέωσης δηλώσεως τίτλων, περιουσιακών στοιχείων, αξιών, δικαιωμάτων, ασφαλίσεων και προσόδων που κατατίθενται, αποτελούν αντικείμενο διαχειρίσεως ή αποκτώνται στην αλλοδαπή τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν ένα χωριστό περιουσιακό στοιχείο, αναλόγως της οικείας κατηγορίας, το οποίο έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο που δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 10 000 ευρώ.

Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν κάθε χωριστό περιουσιακό στοιχείο, αναλόγως της οικείας κατηγορίας, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, εάν η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

c) Η μη τήρηση της υποχρέωσης δηλώσεως των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή ακινήτων περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων επί ακινήτων τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν το ίδιο ακίνητο περιουσιακό στοιχείο ή δικαίωμα επί ακινήτου το οποίο έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο που δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, με ελάχιστο ύψος προστίμου το ποσό των 10 000 ευρώ.

Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν το ίδιο ακίνητο ή το ίδιο δικαίωμα επί ακινήτου, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

Οι διεπόμενες από την παρούσα συμπληρωματική διάταξη παραβάσεις και κυρώσεις δεν προβλέπονται σωρευτικά με τις προβλεπόμενες στα άρθρα 198 και 199 του παρόντος νόμου.

3. Οι νόμοι που διέπουν έκαστο φόρο δύνανται να προβλέπουν ειδικές συνέπειες σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δηλώσεως που προβλέπεται από την παρούσα συμπληρωματική διάταξη.»

3 Το άρθρο 39 του 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 (νόμου 35/2006 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και περί μερικής τροποποίησης της νομοθεσίας περί φορολογίας εταιριών, φορολογίας εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής και φορολογίας κεφαλαίου) της 28ης Νοεμβρίου 2006, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 7/2012 (στο εξής: νόμος περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων), το οποίο φέρει τον τίτλο «Αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων η κατοχή, η δήλωση ή η κτήση δεν αντιστοιχεί σε δηλωθέντα από τον φορολογούμενο εισοδήματα ή κεφάλαια, καθώς επίσης και η αναγραφή ανύπαρκτων χρεών σε δήλωση του παρόντος φόρου ή του φόρου περιουσίας, ή η καταχώριση αυτών στα επίσημα βιβλία ή μητρώα.

Η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας συνυπολογίζεται στη γενική βάση επιβολής του φόρου της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διαπιστώθηκε, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι απέκτησε τα εν λόγω δικαιώματα ή περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή.

2. Εν πάση περιπτώσει, η κατοχή, η δήλωση ή η κτήση περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων για τα οποία η υποχρέωση δηλώσεως που προβλέπει η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του [γενικού φορολογικού νόμου] δεν εκπληρώθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας αντιμετωπίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συνυπολογίζονται στη γενική βάση επιβολής του φόρου της παλαιότερης από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ακόμη συμπληρωθεί παραγραφή και οι οποίες μπορούν ακόμη να τακτοποιηθούν.

Πάντως, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων είναι κάτοχος αποκτήθηκαν με

εισοδήματα δηλωθέντα ή με εισοδήματα αποκτηθέντα κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν ήταν υποκείμενος στον συγκεκριμένο φόρο.»

- 4 Το άρθρο 121 του Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (νόμου 27/2014 περί φόρου εταιριών) της 27ης Νοεμβρίου 2014 (στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών), το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα μη λογιστικώς καταχωρισθέντα ή μη δηλωθέντα: τεκμαιρόμενη κτήση εισοδημάτων», προβλέπει τα εξής:

«1. Τα περιουσιακά στοιχεία του φορολογουμένου τα οποία δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά του βιβλία τεκμαίρεται ότι έχουν αποκτηθεί με μη δηλωθέντα εισοδήματα.

Το τεκμήριο αυτό ισχύει και σε περίπτωση μερικής αποκρύψεως της αξίας κτήσεως αυτών.

2. Τα μη καταχωρισθέντα στα λογιστικά βιβλία περιουσιακά στοιχεία τεκμαίρεται ότι ανήκουν στον φορολογούμενο εφόσον αυτά βρίσκονται στην κατοχή του.

3. Το ποσό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων τεκμαίρεται ότι είναι ίσο με την αξία κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων που δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία, αφαιρουμένου του ποσού των πραγματικών χρεών που έχουν αναληφθεί με σύμβαση για τη χρηματοδότηση της αγοράς αυτής και τα οποία επίσης δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία. Το καθαρό ποσό δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι αρνητικό.

Το ποσό της αξίας κτήσεως ελέγχεται με βάση τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα ή, αν αυτό δεν είναι εφικτό, βάσει των κανόνων αποτιμήσεως που προβλέπει ο [γενικός φορολογικός νόμος].

4. Τεκμαίρεται η ύπαρξη μη δηλωθέντων εισοδημάτων, εφόσον έχουν εγγραφεί ανύπαρκτα χρέη στα λογιστικά βιβλία του φορολογουμένου.

5. Το ποσό των εισοδημάτων που προσδιορίζεται βάσει των προαναφερθέντων τεκμηρίων καταλογίζεται στην παλαιότερη από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει συμπληρωθεί παραγραφή, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αντιστοιχεί σε μία ή περισσότερες άλλες χρήσεις.

6. Εν πάση περιπτώσει, τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα για τα οποία η υποχρέωση δηλώσεως που προβλέπει η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του [γενικού φορολογικού νόμου] δεν εκπληρώθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας θεωρείται ότι αποκτήθηκαν με μη δηλωθέντα εισοδήματα τα οποία καταλογίζονται στην παλαιότερη από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει συμπληρωθεί παραγραφή και οι οποίες μπορούν ακόμη να τακτοποιηθούν.

Πάντως, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων είναι κάτοχος αποκτήθηκαν με εισοδήματα που έχουν δηλωθεί ή αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν ήταν υποκείμενος στον συγκεκριμένο φόρο.

[...]»

- 5 Η πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου 7/2012, η οποία φέρει τον τίτλο «Σύστημα κυρώσεων σε περίπτωση αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας και τεκμαιρόμενης κτήσεως εισοδημάτων», διαλαμβάνει τα εξής:

«Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39, παράγραφος 2, του [νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων] και του άρθρου 134, παράγραφος 6, του κωδικοποιημένου νόμου περί φόρου εταιριών, εγκριθέντος με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, της 5ης Μαρτίου 2004[, του οποίου οι διατάξεις περιελήφθησαν ακολούθως στο άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών], προσδιορίζει τη φορολογική παράβαση, η οποία θεωρείται πολύ σοβαρή και τιμωρείται με πρόστιμο 150 % επί του ποσού της κυρώσεως.

Η κύρωση υπολογίζεται επί τη βάσει του συνολικού ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο. [...]»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 6 Με προειδοποιητική επιστολή της 20ής Νοεμβρίου 2015, η Επιτροπή επισήμανε στις ισπανικές αρχές ότι ορισμένες πτυχές της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων διά του «εντύπου 720» είναι ασύμβατες προς το δίκαιο της Ένωσης. Κατά την Επιτροπή, οι συνέπειες τις οποίες επισύρει η μη τήρηση της εν λόγω υποχρέωσης ήταν δυσανάλογες σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από την ισπανική νομοθεσία σκοπό.
- 7 Κατόπιν της διαβιβασθείσας στις 29 Φεβρουαρίου 2016 απαντήσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, με την οποία το εν λόγω κράτος μέλος αμφισβήτησε την ύπαρξη οποιασδήποτε ασυμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης, η Επιτροπή εξέδωσε, στις 15 Φεβρουαρίου 2017, αιτιολογημένη γνώμη, εμμένοντας στη θέση την οποία είχε διατυπώσει με την προειδοποιητική επιστολή.
- 8 Με έγγραφα της 12ης Απριλίου 2017 και της 31ης Μαΐου 2019, το Βασίλειο της Ισπανίας απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη. Υποστήριξε, κατ' ουσίαν, με βάση συγκεκριμένα πρακτικά παραδείγματα, ότι η επίμαχη νομοθεσία ήταν συμβατή με το δίκαιο της Ένωσης.
- 9 Η Επιτροπή δεν πείσθηκε από τα επιχειρήματα του Βασιλείου της Ισπανίας και συνακόλουθα άσκησε, στις 23 Οκτωβρίου 2019, την υπό κρίση προσφυγή δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ.

Επί της προσφυγής

Επί των επίμαχων ελευθεριών

- 10 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή θεωρεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45, 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ καθώς και από τα άρθρα 28, 31, 36 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ, λόγω των συνεπειών τις οποίες επισύρει η νομοθεσία του σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων διά του «εντύπου 720» ή σε περίπτωση ελλιπούς ή εκπρόθεσμης σχετικής δήλωσης.
- 11 Υπενθυμίζεται ότι, εάν πρόκειται για εθνικό μέτρο το οποίο αφορά πλείονες κατοχυρωμένες στις Συνθήκες ελευθερίες κυκλοφορίας, το Δικαστήριο εξετάζει το επίμαχο μέτρο, κατ' αρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις ελευθερίες αυτές, εφόσον προκύπτει ότι, λαμβανομένου υπόψη του

επιδιωκόμενου από το εν λόγω μέτρο σκοπού, οι υπόλοιπες εξ αυτών είναι εντελώς δευτερεύουσες σε σχέση με τη συγκεκριμένη και μπορούν να υπαχθούν σε αυτή [πρβλ., όσον αφορά μέτρο το οποίο άπτεται ταυτόχρονα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκατάστασης, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψεις 89 έως 93, και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, *Beker και Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψεις 25 έως 31, και, όσον αφορά μέτρο το οποίο άπτεται ταυτοχρόνως της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, σκέψη 39].

- 12 Δυνάμει της επίμαχης στην υπό κρίση υπόθεση εθνικής νομοθεσίας, οι κάτοικοι Ισπανίας που παραλείπουν να υποβάλουν δήλωση ή υποβάλλουν ελλιπή ή εκπρόθεσμη δήλωση των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων που κατέχουν στην αλλοδαπή, υπόκεινται σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου που οφείλουν για τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, ακόμη και όταν αυτά αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή, επιβάλλονται δε σε αυτούς αναλογικό πρόστιμο καθώς και ειδικά κατ' αποκοπήν πρόστιμα.
- 13 Μια τέτοια νομοθεσία, η οποία αφορά γενικώς την κατοχή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων στην αλλοδαπή από κατοίκους Ισπανίας, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για απόκτηση συμμετοχής στο κεφάλαιο οντοτήτων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή ή γίνεται με κύριο κίνητρο την πρόθεση λήψης χρηματοοικονομικών υπηρεσιών στην αλλοδαπή, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Καίτοι η νομοθεσία αυτή είναι δυνατόν να θίγει επίσης την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελευθερία εγκαταστάσεως, εντούτοις, οι εν λόγω ελευθερίες είναι δευτερεύουσες σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, στην οποία μπορούν να υπαχθούν. Εν πάση περιπτώσει, το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων.
- 14 Διαπιστώνεται, επίσης, ότι η Επιτροπή δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία προκειμένου το Δικαστήριο να είναι σε θέση να εκτιμήσει με ποιον τρόπο η επίμαχη εθνική νομοθεσία θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία των πολιτών της Ένωσης ή την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, οι οποίες κατοχυρώνονται στα άρθρα 21 και 45 ΣΛΕΕ.
- 15 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής πρέπει να εξεταστούν με γνώμονα την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και στο άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ, οι διατάξεις των οποίων έχουν, κατ' ουσίαν, το ίδιο νομικό περιεχόμενο (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, C-521/07, EU:C:2009:360, σκέψη 33, και της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψη 51).

Επί της ύπαρξης περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 16 Κατά την Επιτροπή, η επίδικη ρύθμιση, αντίστοιχη της οποίας δεν υφίσταται όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα τα οποία κατέχουν οι φορολογούμενοι στην ημεδαπή, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να αποθαρρύνει τους κατοίκους Ισπανίας να μεταφέρουν τα περιουσιακά τους στοιχεία στην αλλοδαπή. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, *X και Passenheim-van Schoot* (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368,

σκέψεις 36 έως 40), δεν υφίσταται αντικειμενική διαφορά όσον αφορά την κατάσταση των φορολογουμένων οι οποίοι είναι κάτοικοι Ισπανίας, αναλόγως του αν τα περιουσιακά τους στοιχεία ευρίσκονται εντός ή εκτός της ισπανικής επικράτειας.

- 17 Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί ότι τα πρόσωπα τα οποία αποκρύπτουν περιουσιακά τους στοιχεία για φορολογικούς λόγους δεν δύνανται να επικαλεστούν την ελευθερία κυκλοφορίας κεφαλαίων. Πέραν τούτου, ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι οι κυρώσεις τις οποίες συνεπάγεται η παράβαση της υποχρέωσης παροχής πληροφοριών εισάγουν περιορισμούς στην ελευθερία αυτή, δεδομένου ότι είναι απαραίτητες για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της εν λόγω υποχρέωσης. Εν πάση περιπτώσει, κατά την άποψή του, υπό το πρίσμα των δυνατοτήτων διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η κατάσταση των φορολογουμένων των οποίων τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην ισπανική επικράτεια δεν είναι ίδια με εκείνη των φορολογουμένων των οποίων τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εκτός αυτής.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 18 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, συνιστούν, μεταξύ άλλων, περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος τα οποία μπορούν να αποθαρρύνουν, να εμποδίσουν ή να περιορίσουν τις δυνατότητες των επενδυτών του κράτους αυτού να επενδύσουν σε άλλα κράτη μέλη [πρβλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-478/98, EU:C:2000:497, σκέψη 18, της 23ης Οκτωβρίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-112/05, EU:C:2007:623, σκέψη 19, και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 44].
- 19 Εν προκειμένω, η υποχρέωση δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων διά του «εντύπου 720» και οι κυρώσεις που επισύρει η μη υποβολή ή η υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης, αντίστοιχες των οποίων δεν προβλέπονται όσον αφορά τα ευρισκόμενα στην Ισπανία περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα, εισάγουν διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των κατοίκων Ισπανίας, αναλόγως του τόπου στον οποίο βρίσκεται η περιουσία τους. Η εν λόγω υποχρέωση δύναται να αποθαρρύνει, να εμποδίσει ή να περιορίσει τις δυνατότητες των κατοίκων του εν λόγω κράτους μέλους να επενδύσουν σε άλλα κράτη μέλη και επομένως συνιστά, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο σχετικά με νομοθετική ρύθμιση η οποία σκοπεύει στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και την πάταξη της φοροδιαφυγής που συνδέεται με την απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή, περιορισμό στην ελευθερία κίνησης κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ (πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψεις 36 έως 40).
- 20 Το γεγονός ότι η νομοθεσία αυτή αφορά φορολογουμένους οι οποίοι αποκρύπτουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για φορολογικούς λόγους δεν είναι ικανό να κλονίσει το συμπέρασμα αυτό. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι μια νομοθετική ρύθμιση σκοπεύει στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής δεν μπορεί να εμποδίσει τη διαπίστωση της υπάρξεως περιορισμού στις κινήσεις κεφαλαίων. Οι ως άνω σκοποί συγκαταλέγονται απλώς στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν τη θέσπιση ενός τέτοιου περιορισμού (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψεις 45 και 46, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψη 30).

Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 21 Εάν η επίδικη ρύθμιση ήθελε θεωρηθεί περιορισμός στην κίνηση κεφαλαίων, η Επιτροπή και το Βασίλειο της Ισπανίας συμφωνούν ότι το γεγονός αυτό θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και από τον σκοπό της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής. Εντούτοις, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η συγκεκριμένη ρύθμιση βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 22 Όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας απόφασης, η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και ο σκοπός της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συγκαταλέγονται στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν τη θέσπιση περιορισμού στις ελευθερίες κυκλοφορίας (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψεις 45 και 46, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψη 30).
- 23 Όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων, το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο β', ΣΛΕΕ προβλέπει εξάλλου ότι οι διατάξεις του άρθρου 63 ΣΛΕΕ δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας.
- 24 Εν προκειμένω, δεδομένου ότι το επίπεδο πληροφόρησης των εθνικών αρχών όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία οι φορολογικοί τους κάτοικοι κατέχουν στην αλλοδαπή είναι γενικώς χαμηλότερο από εκείνο που διαθέτουν για την ευρισκόμενη στο έδαφός τους περιουσία, ακόμη και αν ληφθούν υπόψη οι μηχανισμοί ανταλλαγής πληροφοριών ή διοικητικής συνδρομής που υφίστανται μεταξύ των κρατών μελών, η επίδικη ρύθμιση προκύπτει ότι είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επίτευξης των επιδιωκόμενων σκοπών. Ωστόσο, πρέπει να εξεταστεί μήπως βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξή τους.

Επί της συμφωνίας με την αρχή της αναλογικότητας του χαρακτηρισμού της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή περιουσίας ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», χωρίς δυνατότητα του φορολογουμένου να επωφεληθεί της παραγραφής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 25 Κατά την Επιτροπή, η μη τήρηση της υποχρέωσης υποβολής της σχετικής δήλωσης ή η ελλιπής ή εκπρόθεσμη υποβολή του «εντύπου 720» έχουν συνέπειες δυσανάλογες σε σχέση με τους επιδιωκόμενους από τον Ισπανό νομοθέτη σκοπούς, καθόσον δημιουργούν αμάχητο τεκμήριο απόκτησης μη δηλωθέντος εισοδήματος, ίσου προς την αξία των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, με αποτέλεσμα τη φορολόγηση των αντίστοιχων ποσών, χωρίς ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί τους κανόνες περί παραγραφής ή να αποφύγει τη φορολόγηση με το επιχείρημα ότι είχε στο παρελθόν καταβάλει τον οφειλόμενο για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα φόρο.

- 26 Το Βασίλειο της Ισπανίας αμφισβητεί την ύπαρξη αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής. Ισχυρίζεται ότι πρέπει να έχει αποδειχθεί η απόκρυψη των επίμαχων περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων και η μη καταβολή του αντίστοιχου φόρου από τον φορολογούμενο προκειμένου η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης σχετικά με τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα διά του «εντύπου 720» να δημιουργήσει τεκμήριο απόκτησης μη δηλωθέντος εισοδήματος για τον φορολογούμενο. Το Βασίλειο της Ισπανίας αμφισβητεί επίσης την παντελή έλλειψη κανόνων περί παραγραφής. Κατ' αυτό, το ισπανικό δίκαιο χαρακτηρίζεται απλώς από μια ιδιαιτερότητα ως προς τον χρόνο έναρξης της παραγραφής, η οποία, σύμφωνα με τον κανόνα της *actio nata*, αρχίζει το πρώτον την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική διοίκηση λαμβάνει γνώση της ύπαρξης των περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων για τα οποία δεν τηρήθηκε η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή υποβλήθηκε ελλιπής ή εκπρόθεσμη δήλωση.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 27 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός και μόνον ότι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους κατέχει περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα εκτός της επικράτειας του εν λόγω κράτους μέλους δεν μπορεί να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 51, και της 7ης Νοεμβρίου 2013, *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 60).
- 28 Εξάλλου, ρύθμιση η οποία τεκμαίρει την ύπαρξη δόλιας συμπεριφοράς απλώς και μόνο λόγω της συνδρομής των προβλεπόμενων σε αυτή προϋποθέσεων, χωρίς να παρέχει στον φορολογούμενο καμία δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου αυτού, υπερβαίνει κατ' αρχήν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής [πρβλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, *X* (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες), C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 88].
- 29 Από τις διατάξεις του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών προκύπτει ότι φορολογούμενος ο οποίος δεν τήρησε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή υπέβαλε ελλιπή ή εκπρόθεσμη δήλωση μπορεί να αποφύγει το ενδεχόμενο να συνυπολογιστούν, ως αδικαιολόγητη αύξηση περιουσίας, στη βάση επιβολής του οφειλόμενου φόρου για την παλαιότερη από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει συμπληρωθεί παραγραφή τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των μη δηλωθέντων διά του «εντύπου 720» περιουσιακών του στοιχείων και δικαιωμάτων, αποδεικνύοντας ότι αυτά αποκτήθηκαν με εισοδήματα που είχαν δηλωθεί ή αποκτηθεί σε φορολογικές χρήσεις κατά τις οποίες δεν υπέκειτο στον φόρο.
- 30 Το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται, επιπροσθέτως, χωρίς το επιχείρημά του να έχει αντικρουστεί λυσιτελώς από την Επιτροπή, ότι το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν διατήρησε αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με την καταβολή, κατά το παρελθόν, του επιβληθέντος σε αυτόν φόρου για τα ποσά με τα οποία απέκτησε τα μη δηλωθέντα διά του «εντύπου 720» περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα δεν συνεπάγεται αυτομάτως τον συνυπολογισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας, στη βάση επιβολής του οφειλόμενου από αυτόν φόρου. Συγκεκριμένα, το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει ότι, βάσει των γενικών διατάξεων περί κατανομής του βάρους αποδείξεως, η φορολογική αρχή είναι σε κάθε περίπτωση αυτή που πρέπει να αποδείξει ότι ο φορολογούμενος δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση καταβολής του φόρου.

- 31 Εκ των ανωτέρω προκύπτει, αφενός, ότι το θεσπισθέν από τον Ισπανό νομοθέτη τεκμήριο της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας δεν θεμελιώνεται απλώς και μόνο στο γεγονός ότι ο φορολογούμενος κατέχει περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι η ενεργοποίησή του συνδέεται με τη μη εκπλήρωση ή τη μη εμπρόθεσμη εκπλήρωση εκ μέρους του φορολογουμένου των ειδικών υποχρεώσεων τις οποίες υπέχει όσον αφορά τη δήλωση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων. Αφετέρου, από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος μπορεί να ανατρέψει το εν λόγω τεκμήριο όχι μόνον εάν αποδείξει ότι τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα είχαν αποκτηθεί με εισοδήματα δηλωθέντα ή αποκτηθέντα κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν υπέκειτο στον φόρο, αλλά και, σε περίπτωση που δεν είναι σε θέση να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς τούτο, εάν επικαλεστεί ότι εκπλήρωσε την υποχρέωση καταβολής του φόρου όσον αφορά τα εισοδήματα με τα οποία απέκτησε τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα, γεγονός το οποίο οφείλει, στην περίπτωση αυτή, να ελέγξει η φορολογική διοίκηση.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκύπτει ότι το τεκμήριο το οποίο θέσπισε ο Ισπανός νομοθέτης δεν είναι δυσανάλογο σε σχέση με τους σκοπούς της διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 33 Το γεγονός ότι ο φορολογούμενος στερείται της δυνατότητας να ανατρέψει το ως άνω τεκμήριο προβάλλοντας το επιχείρημα ότι τα περιουσιακά στοιχεία και τα δικαιώματα για τα οποία δεν τήρησε την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή για τα οποία υπέβαλε ελλιπή ή εκπρόθεσμη δήλωση αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή δεν μπορεί να αναιρέσει τη διαπίστωση αυτή. Πράγματι, η επίκληση κανόνων περί παραγραφής δεν μπορεί να ανατρέψει το τεκμήριο της φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής, αλλά παρέχει μόνον τη δυνατότητα αποτροπής των συνεπειών τις οποίες θα επέφερε κανονικά η εφαρμογή του τεκμηρίου.
- 34 Θα πρέπει, ωστόσο, να εξεταστεί κατά πόσον προκύπτει ότι οι επιλογές του Ισπανού νομοθέτη όσον αφορά το ζήτημα της παραγραφής είναι, αυτές καθεαυτές, δυσανάλογες σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς.
- 35 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και το άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών παρέχουν, στην πράξη, τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να προβαίνει χωρίς χρονικό περιορισμό σε διορθωτικό προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου που αντιστοιχεί στην αξία των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, για τα οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση διά του «εντύπου 720» ή υποβλήθηκε ελλιπής ή εκπρόθεσμη δήλωση. Το ίδιο ισχύει ακόμη και αν ληφθεί υπόψη ότι σκοπός του Ισπανού νομοθέτη ήταν απλώς, κατ' εφαρμογήν του κανόνα της *actio nata*, να μεταθέσει το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής κατά τρόπο ώστε αυτό να συμπίπτει με την ημερομηνία κατά την οποία η φορολογική αρχή έλαβε το πρώτον γνώση του γεγονότος της κατοχής περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι η νομοθετική αυτή επιλογή παρέχει, στην πράξη, τη δυνατότητα στη διοίκηση, για απροσδιόριστο χρονικό διάστημα, να επιβάλλει φόρο στα εισοδήματα που αντιστοιχούν στην αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τη χρήση ή το έτος για το οποίο οφειλόταν κανονικά ο εν λόγω φόρος.
- 36 Πέραν τούτου, από τις διατάξεις του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών προκύπτει ότι η μη εκπλήρωση ή η εκπρόθεσμη εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής της σχετικής δήλωσης συνεπάγεται τον συνυπολογισμό των ποσών που αντιστοιχούν στην αξία

των μη δηλωθέντων και ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων στη βάση υπολογισμού του οφειλόμενου από τον φορολογούμενο φόρου, ακόμη και στην περίπτωση που τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα εντάχθηκαν στην περιουσία του κατά τη διάρκεια έτους ή χρήσης για την οποία είχε ήδη συμπληρωθεί παραγραφή κατά την ημερομηνία κατά την οποία όφειλε να εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης. Αντιθέτως, φορολογούμενος ο οποίος εκπλήρωσε την εν λόγω υποχρέωση εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας διατηρεί το δικαίωμα επίκλησης της παραγραφής όσον αφορά τα ενδεχομένως αποκρυβέντα εισοδήματα με τα οποία απέκτησε τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα τα οποία κατέχει στην αλλοδαπή.

- 37 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η θεσπισθείσα από τον Ισπανό νομοθέτη ρύθμιση όχι μόνο συνεπάγεται το απαράγραπτο των αξιώσεων της φορολογικής διοίκησης, αλλά παρέχει στην τελευταία και τη δυνατότητα να αμφισβητεί παραγραφή, η οποία έχει ήδη συμπληρωθεί υπέρ του φορολογουμένου.
- 38 Πλην όμως, μολονότι ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει μακρύτερη προθεσμία παραγραφής προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της συνδεόμενης με την απόκρυψη περιουσίας στην αλλοδαπή φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, υπό τον όρο ότι η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, των μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών και διοικητικής συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψεις 66, 72 και 73), δεν μπορεί, εντούτοις, να ισχύει το ίδιο και για τη θέσπιση μηχανισμών οι οποίοι, στην πράξη, συνεπάγονται τη για απροσδιόριστο χρόνο παράταση του διαστήματος κατά τη διάρκεια του οποίου μπορεί να επιβληθεί ο φόρος ή παρέχουν τη δυνατότητα αμφισβήτησης ήδη συμπληρωθείσας παραγραφής.
- 39 Συγκεκριμένα, η θεμελιώδης επιταγή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται, κατ' αρχήν, στη δυνατότητα των δημόσιων αρχών να ασκούν χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό τις εξουσίες τους προς παύση παράνομων καταστάσεων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1972, Geigy κατά Επιτροπής, 52/69 EU:C:1972:73, σκέψη 21).
- 40 Εν προκειμένω, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 35 και 36 της παρούσας απόφασης, η δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να ενεργεί χωρίς χρονικούς περιορισμούς, ακόμη και να αμφισβητεί ήδη συμπληρωθείσα παραγραφή, παρέχεται μόνο λόγω της μη τήρησης εκ μέρους του φορολογουμένου της διατύπωσης η οποία συνίσταται στην εκπλήρωση, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, της υποχρέωσης που υπέχει να προβεί σε δήλωση των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων που κατέχει στην αλλοδαπή.
- 41 Ο Ισπανός νομοθέτης, προβλέποντας τόσο σοβαρές συνέπειες για τη μη τήρηση μιας τέτοιου είδους υποχρέωσης υποβολής δήλωσης, υπερβαίνει με την επιλογή του το αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, χωρίς να είναι κρίσιμο συναφώς το ζήτημα των συνεπειών που αντλούνται από την ύπαρξη μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών ή διοικητικής συνδρομής μεταξύ κρατών μελών.

Επί του ζητήματος της συμφωνίας του προστίμου με συντελεστή 150 % με την αρχή της αναλογικότητας

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 42 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο Ισπανός νομοθέτης, επιβάλλοντας ως κύρωση για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ή την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πρόστιμο ανερχόμενο στο 150 % του φόρου ο οποίος αναλογεί στα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή δικαιωμάτων ή περιουσιακών στοιχείων, το οποίο επιβάλλεται αυτομάτως και χωρίς δυνατότητα προσαρμογής, θέσπισε δυσανάλογο περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 43 Η Επιτροπή ισχυρίζεται, συγκεκριμένα, ότι ο συντελεστής του εν λόγω προστίμου είναι κατά πολύ υψηλότερος από τους προοδευτικούς συντελεστές του προστίμου που επισύρει η εκπρόθεσμη δήλωση φορολογητέων εισοδημάτων σε μια αμιγώς εθνική κατάσταση, οι οποίοι ανέρχονται, αναλόγως της καθυστέρησης που διαπιστώνεται, στο 5 %, 10 %, 15 % ή 20 % των οφειλόμενων από τον φορολογούμενο φόρων, και τούτο μάλιστα όταν, σε αντίθεση με το πρόστιμο που επιβάλλεται στην τελευταία αυτή περίπτωση, το οποίο αφορά τη μη τήρηση υποχρέωσης καταβολής φόρου, το πρόστιμο με συντελεστή 150 % αποτελεί απλώς κύρωση για την παράβαση τυπικής υποχρέωσης γνωστοποίησης πληροφοριών οι οποίες, κατά κανόνα, δεν συνεπάγονται την καταβολή επιπλέον φόρου.
- 44 Το ως άνω θεσμικό όργανο διευκρινίζει επίσης ότι, κατά την άποψή του, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη οι δυνατότητες προσαρμογής που προβλέπονται στην ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017, καθόσον η τελευταία δεν έχει ισχύ νόμου και είναι μεταγενέστερη της αιτιολογημένης γνώμης. Υπογραμμίζει δε ότι, ελλείψει έρευνας εκ μέρους της διοίκησης, στους φορολογουμένους οι οποίοι δεν θα δύνανται να αποδείξουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία και τα δικαιώματά τους στην αλλοδαπή αποκτήθηκαν με εισοδήματα τα οποία έχουν δηλωθεί και φορολογηθεί θα επιβάλλεται αυτομάτως πρόστιμο με συντελεστή 150 %, συνέπεια η οποία ισοδυναμεί, και στην περίπτωση αυτή, με τη θέσπιση αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής, ενώ ουδόλως θα λαμβάνεται υπόψη η συνολική φορολογική οφειλή που βαρύνει τον φορολογούμενο λόγω της σωρευτικής επιβολής του αναλογικού προστίμου με συντελεστή 150 % και των προβλεπόμενων στη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου κατ' αποκοπήν προστίμων.
- 45 Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί, από την πλευρά του, ότι το ζήτημα της αναλογικότητας των κυρώσεων, στον βαθμό που δεν αποτελεί αντικείμενο εναρμόνισης σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ανήκει αποκλειστικώς στην εκτίμηση των εθνικών αρχών. Ισχυρίζεται, πάντως, ότι σκοπός του προστίμου με συντελεστή 150 % είναι η επιβολή κύρωσης για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης χωρίς τακτοποίηση του αντίστοιχου φόρου, ήτοι η επιβολή κύρωσης για πράξεις φοροαποφυγής, και δεν μπορεί, για τον λόγο αυτό, να συγκριθεί με τις προσαυξήσεις που επιβάλλονται σε περιπτώσεις καθυστερημένης υποβολής δήλωσης, σκοπός των οποίων είναι να λειτουργήσουν απλώς ως κίνητρο για την τήρηση εκ μέρους των φορολογουμένων των προβλεπόμενων προθεσμιών.
- 46 Το Βασίλειο της Ισπανίας θεωρεί επίσης ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι δυνατότητες προσαρμογής που παρέχει η ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017, το περιεχόμενο της οποίας ενσωματώθηκε αναδρομικά στον νόμο, καθώς και η γενική δυνατότητα την οποία αναγνωρίζει το εθνικό δίκαιο, βάσει της αρχής της αναλογικότητας, στη διοίκηση να προβαίνει σε προσαρμογές.

- 47 Τέλος, το εν λόγω κράτος μέλος αμφισβητεί τον αυτόματο χαρακτήρα του προστίμου με συντελεστή 150 %, προβάλλοντας το επιχείρημα ότι η επιβολή του είναι δυνατή μόνον εφόσον πληρούνται τα συστατικά στοιχεία της παράβασης της οποίας συνιστά κύρωση, ότι το βάρος αποδείξεως της υπαιτιότητας του φορολογουμένου φέρει πάντοτε η διοίκηση και ότι, στην πράξη, το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται κατά τρόπο συστηματικό. Επιπλέον, η αναλογικότητα του προστίμου με συντελεστή 150 %, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών του, θα πρέπει να αξιολογηθεί σε συνάρτηση με τις κυρώσεις που επισύρουν πιο σοβαρές περιπτώσεις μη καταβολής φορολογικής οφειλής, οι οποίες, στην περίπτωση εγκλημάτων κατά του Δημοσίου Ταμείου, είναι δυνατόν να συνίστανται ακόμη και στην επιβολή προστίμου ανερχόμενου στο 600 % του ποσού του οφειλόμενου από τον φορολογούμενο φόρου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 48 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι τα κράτη μέλη, ελλείψει εναρμόνισης βάσει του δικαίου της Ένωσης, είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων που προβλέπονται στην εθνική νομοθεσία τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οφείλουν, εντούτοις, να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, Λουλουδάκης, C-262/99, EU:C:2001:407, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 49 Όσον αφορά την αναλογικότητα του προστίμου με συντελεστή 150 %, από την πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου 7/2012 προκύπτει ότι η εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και του άρθρου 134, παράγραφος 6, του κωδικοποιημένου νόμου περί φόρου εταιριών, εγκριθέντος με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004 της 5ης Μαρτίου 2004, του οποίου οι διατάξεις περιελήφθησαν ακολούθως στο άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου το οποίο ανέρχεται στο 150 % του συνολικά οφειλόμενου φόρου για τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων του φορολογουμένου που βρίσκονται στην αλλοδαπή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται σωρευτικώς με τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα τα οποία προβλέπονται στη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου και έχουν εφαρμογή σε κάθε δεδομένο ή κατηγορία δεδομένων που έπρεπε να αναγράφεται στο «έντυπο 720» και δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή.
- 50 Μολονότι το Βασίλειο της Ισπανίας υποστηρίζει ότι το ως άνω αναλογικό πρόστιμο αποτελεί κύρωση για τη μη τήρηση ουσιαστικής υποχρέωσης καταβολής φόρου, διαπιστώνεται ότι η επιβολή του συνδέεται άμεσα με την παράβαση υποχρεώσεων υποβολής δηλώσεων. Συγκεκριμένα, το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο σε φορολογουμένους των οποίων η περίπτωση εμπίπτει στο άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή στο άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών, ήτοι σε φορολογουμένους οι οποίοι δεν τήρησαν την υποχρέωση δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων τους ή υπέβαλαν δήλωση η οποία όμως ήταν ελλιπής ή εκπρόθεσμη, εξαιρουμένων εκείνων οι οποίοι, αντιθέτως, παρότι απέκτησαν τέτοια περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα με εισοδήματα τα οποία δεν είχαν δηλώσει, εκπλήρωσαν την εν λόγω υποχρέωση.
- 51 Πέραν τούτου, μολονότι το Βασίλειο της Ισπανίας ισχυρίζεται ότι, στην πράξη, το αναλογικό πρόστιμο του 150 % επιβάλλεται κατόπιν αξιολόγησης κάθε μεμονωμένης περίπτωσης και ο συντελεστής του μπορεί να προσαρμοστεί, το γράμμα της πρώτης συμπληρωματικής διάταξης

του νόμου 7/2012 αφήνει να εννοηθεί ότι η εφαρμογή και μόνον του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών αρκεί για τη διαπίστωση της ύπαρξης φορολογικής παράβασης, η οποία θεωρείται πολύ σοβαρή και τιμωρείται με την επιβολή προστίμου το οποίο ανέρχεται στο 150 % του ποσού του διαφυγόντος φόρου, ποσοστό το οποίο δεν διατυπώνεται ως ανώτατο όριο.

- 52 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι δυνατότητες προσαρμογής που παρέχει η ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017, η οποία είναι μεταγενέστερη της αιτιολογημένης γνώμης την οποία απηύθυνε η Επιτροπή στο Βασίλειο της Ισπανίας στις 15 Φεβρουαρίου 2017, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της παρούσας προσφυγής δεδομένου ότι, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του κράτους μέλους ως είχε κατά τη λήξη της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας [πρβλ. απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2020, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Οδηγία για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών), C-122/18, EU:C:2020:41, σκέψη 58]. Το γεγονός ότι η ερμηνεία που περιέχεται στην εν λόγω ερμηνευτική απόφαση ενσωματώνεται αναδρομικώς στον νόμο δεν ασκεί επιρροή ως προς το ζήτημα αυτό.
- 53 Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ο πολύ υψηλός συντελεστής του επαπειλούμενου αναλογικού προστίμου, ο οποίος του προσδίδει ιδιαιτέρως κατασταλτικό χαρακτήρα και δύναται, σε πολλές περιπτώσεις, λαμβανομένης υπόψη και της σωρευτικής επιβολής του εν λόγω προστίμου με τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα τα οποία προβλέπει επιπλέον η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου, να έχει ως αποτέλεσμα να ανέρχεται το ποσό που συνολικά οφείλει ο φορολογούμενος, λόγω της παράβασης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων του, σε ποσοστό άνω του 100 % της αξίας αυτών, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή.
- 54 Υπό τις συνθήκες αυτές, το εν λόγω θεσμικό όργανο απέδειξε ότι ο Ισπανός νομοθέτης, προβλέποντας για την παράβαση εκ μέρους του φορολογουμένου της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων του πρόστιμο ανερχόμενο στο 150 % του φόρου που αναλογεί στα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, το οποίο δύναται να επιβληθεί σωρευτικά με κατ' αποκοπήν πρόστιμα, έθιξε κατά τρόπο δυσανάλογο την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Επί της συμφωνίας των κατ' αποκοπήν προστίμων με την αρχή της αναλογικότητας

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 55 Τέλος, κατά την Επιτροπή, συνιστά δυσανάλογο περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων το γεγονός ότι, σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση υποβολής ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης, προβλέπονται κατ' αποκοπήν πρόστιμα μεγαλύτερου ύψους από τα προβλεπόμενα για παρόμοιες παραβάσεις σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι πληροφορίες που μπορεί να διαθέτει η φορολογική αρχή σχετικά με τα περιουσιακά αυτά στοιχεία.
- 56 Εν πάση περιπτώσει, η Επιτροπή θεωρεί ότι το γεγονός ότι η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης, κατά παράβαση της σχετικής υποχρέωσης –ήτοι μιας απλής τυπικής υποχρέωσης, η μη τήρηση της οποίας δεν προκαλεί καμία άμεση οικονομική ζημία στο

Δημόσιο Ταμείο—, συνεπάγεται την επιβολή προστίμων τα οποία, αναλόγως της περιπτώσεως, είναι 15, 50 ή 66 φορές υψηλότερα από εκείνα τα οποία επισύρουν οι προβλεπόμενες στα άρθρα 198 και 199 του γενικού φορολογικού νόμου παρόμοιες παραβάσεις σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο αρκεί για την απόδειξη του δυσανάλογου χαρακτήρα του ύψους των εν λόγω προστίμων.

- 57 Το Βασίλειο της Ισπανίας αναγνωρίζει μεν ότι τα προβλεπόμενα στη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου κατ' αποκοπήν πρόστιμα συνιστούν κύρωση για την αθέτηση τυπικής υποχρέωσης η οποία δεν προκαλεί άμεση οικονομική ζημία στο Δημόσιο Ταμείο, θεωρεί, όμως, ότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε η Επιτροπή δεν είναι συναφή. Κατά την άποψή του, θα έπρεπε να γίνει σύγκριση μεταξύ των κατ' αποκοπήν προστίμων που επαπειλούνται σε περίπτωση μη εκπλήρωσης ή εκπρόθεσμης εκπλήρωσης της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης και των προστίμων που επαπειλούνται σε περίπτωση μη υποβολής της προβλεπόμενης από το ισπανικό δίκαιο «δήλωσης συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα», καθόσον η τελευταία συνιστά επίσης υποχρέωση παροχής πληροφοριών σχετικά με χρηματικά δεδομένα, στην οποία οφείλει να προβεί ο φορολογούμενος τον οποίο αφορούν οι επίμαχες πληροφορίες. Εξάλλου, το εν λόγω κράτος μέλος είναι της γνώμης ότι το επίπεδο πληροφόρησης που διαθέτει η φορολογική αρχή όσον αφορά την ευρισκόμενη στην αλλοδαπή περιουσία του φορολογουμένου δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση της συμφωνίας των επαπειλούμενων κατ' αποκοπήν προστίμων με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία πρέπει να εξετάζεται υπό το πρίσμα της συμπεριφοράς του φορολογουμένου και μόνον.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

- 58 Κατά τη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου, οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να παρέχουν στη φορολογική αρχή σύνολο πληροφοριών οι οποίες αφορούν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματά τους, περιλαμβανομένων των ακινήτων, τραπεζικών λογαριασμών, τίτλων, περιουσιακών στοιχείων, αξιών ή δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύουν εταιρικό κεφάλαιο, ίδια κεφάλαια ή περιουσία κάθε είδους οντότητας και περιλαμβανομένων επίσης των ασφαλίσεων ζωής και αναπηρίας των οποίων είναι δικαιούχοι εκτός της ισπανικής επικράτειας. Η δήλωση στη φορολογική αρχή ελλιπών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών ή η μη δήλωση των απαιτούμενων πληροφοριών ή η μη δήλωσή τους εμπροθέσμως ή κατά τον προβλεπόμενο τύπο χαρακτηρίζεται ως «φορολογική παράβαση» και συνεπάγεται για τον φορολογούμενο την επιβολή κατ' αποκοπήν προστίμων ύψους 5 000 ευρώ ανά δεδομένο ή κατηγορία δεδομένων που δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, με κατώτατο όριο προστίμου τα 10 000 ευρώ, και την επιβολή κατ' αποκοπήν προστίμων ύψους 100 ευρώ ανά δεδομένο ή κατηγορία δεδομένων για τα οποία η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως ή δεν υποβλήθηκε με άυλο τρόπο, ενώ απαιτείτο να υποβληθεί με τον τρόπο αυτό, με κατώτατο όριο προστίμου τα 1 500 ευρώ.
- 59 Η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου προβλέπει επίσης ότι τα ως άνω πρόστιμα δεν μπορούν να επιβληθούν σωρευτικώς με τα πρόστιμα που προβλέπονται στα άρθρα 198 και 199 του ίδιου νόμου, τα οποία καθορίζουν γενικώς τις κυρώσεις που επιβάλλονται στους φορολογουμένους οι οποίοι δεν τηρούν τις υποχρεώσεις υποβολής δήλωσης ή υποβάλλουν ελλιπείς, εκπρόθεσμες ή μη σύμφωνες προς τον προβλεπόμενο τύπο δηλώσεις. Κατά τις διατάξεις αυτές, εφόσον δεν προκαλείται άμεση οικονομική ζημία στο Δημόσιο Ταμείο, η μη υποβολή δήλωσης εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας τιμωρείται, εκτός ειδικών περιπτώσεων, με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 200 ευρώ, το οποίο μειώνεται κατά το ήμισυ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υποβάλει εκπροθέσμως τη δήλωση, χωρίς να κληθεί

προηγούμενως προς τούτο από τη φορολογική διοίκηση. Η δε υποβολή ελλιπούς, ανακριβούς ή ψευδούς δήλωσης τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο 150 ευρώ και η υποβολή δήλωσης χωρίς τήρηση του προβλεπόμενου τύπου τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο 250 ευρώ.

- 60 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου επιβάλλει ως κυρώσεις για τη μη τήρηση υποχρεώσεων οι οποίες αφορούν απλώς την υποβολή δήλωσης ή είναι καθαρά τυπικές και συνδέονται με το γεγονός ότι ο φορολογούμενος κατέχει περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα στην αλλοδαπή, κατ' αποκοπήν πρόστιμα τα οποία είναι πολύ υψηλά, δεδομένου ότι εφαρμόζονται σε κάθε σχετικό δεδομένο ή κατηγορία δεδομένων και ανέρχονται, αναλόγως της περιπτώσεως, τουλάχιστον στο ποσό των 1 500 ή 10 000 ευρώ, χωρίς να καθορίζεται ανώτατο όριο του συνολικού ποσού. Τα κατ' αποκοπήν αυτά πρόστιμα, επιπλέον, επιβάλλονται σωρευτικά με το αναλογικό πρόστιμο με συντελεστή 150 % το οποίο προβλέπεται στην πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου 7/2012.
- 61 Εκ των ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι το ύψος των ως άνω κατ' αποκοπήν προστίμων δεν είναι ανάλογο προς το ύψος των προστίμων που επιβάλλονται στους φορολογουμένους βάσει των άρθρων 198 και 199 του γενικού φορολογικού νόμου, τα οποία είναι συγκρίσιμα, καθόσον συνιστούν κύρωση για την παράβαση υποχρεώσεων παρόμοιων με τις προβλεπόμενες στη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του γενικού φορολογικού νόμου.
- 62 Τα χαρακτηριστικά αυτά αρκούν για να αποδειχθεί ότι με τα προβλεπόμενα στην εν λόγω διάταξη κατ' αποκοπήν πρόστιμα θεσπίζεται δυσανάλογος περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 63 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, διαπιστώνεται ότι το Βασίλειο της Ισπανίας:
- προβλέποντας ότι η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης ή η υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα συνεπάγεται τη φορολόγηση, ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», των μη δηλωθέντων εισοδημάτων που αντιστοιχούν στην αξία της εν λόγω περιουσίας, χωρίς δυνατότητα του φορολογουμένου, στην πράξη, να επωφεληθεί της παραγραφής·
 - προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης αναλογικό πρόστιμο, ανερχόμενο στο 150 % του φόρου ο οποίος αναλογεί στα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, το οποίο δύναται να επιβληθεί σωρευτικώς με κατ' αποκοπήν πρόστιμα, και
 - προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης κατ' αποκοπήν πρόστιμα, το ύψος των οποίων δεν είναι ανάλογο προς τις κυρώσεις που επισύρουν παρόμοιες παραβάσεις σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο, ενώ δεν καθορίζεται ανώτατο όριο ως προς το συνολικό τους ποσό,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 64 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεως, το Βασίλειο της Ισπανίας πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Επιτροπής.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Το Βασίλειο της Ισπανίας

– προβλέποντας ότι η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης ή η υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα συνεπάγεται τη φορολόγηση, ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», των μη δηλωθέντων εισοδημάτων που αντιστοιχούν στην αξία της εν λόγω περιουσίας, χωρίς δυνατότητα του φορολογουμένου, στην πράξη, να επωφεληθεί της παραγραφής·

– προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης αναλογικό πρόστιμο, ανερχόμενο στο 150 % του φόρου ο οποίος αναλογεί στα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, το οποίο δύναται να επιβληθεί σωρευτικώς με κατ' αποκοπήν πρόστιμα, και

– προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης κατ' αποκοπήν πρόστιμα, το ύψος των οποίων δεν είναι ανάλογο προς τις κυρώσεις που επισύρουν παρόμοιες παραβάσεις σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο, ενώ δεν καθορίζεται ανώτατο όριο ως προς το συνολικό τους ποσό,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

2) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)