



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

27. siječnja 2022.*

„Povreda obveze države članice – Članak 258. UFEU-a – Sloboda kretanja kapitala – Obveza pružanja informacija o dobrima odnosno pravima koja se drže u drugim državama članicama Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora (EGP) – Povreda te obveze – Zastara – Sankcije”

U predmetu C-788/19,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 23. listopada 2019.,

Europska komisija, koju su zastupali C. Perrin, N. Gossement i M. Jáuregui Gómez, u svojstvu agenata, a zatim C. Perrin i N. Gossement, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Kraljevine Španjolske, koju zastupaju L. Aguilera Ruiz i S. Jiménez García, u svojstvu agenata,

tuženika,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, potpredsjednik Suda, u svojstvu predsjednika prvog vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. srpnja 2021.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: španjolski

Presudu

- 1 Europska komisija svojom tužbom od Suda zahtijeva da utvrdi da je Kraljevina Španjolska:
- time što je predvidjela da neispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu odnosno nepravodobno podnošenje „obrasca 720” dovodi do kvalifikacije te imovine kao „neopravdane kapitalne dobiti”, a da se pritom nije moguće pozvati na zastaru;
 - time što u slučaju neispunjenja obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja „obrasca 720” automatski izriče razmjernu novčanu kaznu u iznosu od 150 %, i
 - time što u slučaju neispunjenja obveze pružanja informacija o dobrima i pravima u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja „obrasca 720” izriče paušalne novčane kazne koje su strože od sankcija koje su općim sustavom sankcija predviđene za slične povrede,
- povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45., 49., 56. i 63. UFEU-a i članaka 28., 31., 36. i 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.; u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u).

Pravni okvir

- 2 Na temelju osamnaeste dodatne odredbe Leya 58/2003 General Tributaria (Opći porezni zakon 58/2003) od 17. prosinca 2003., kako je izmijenjen Zakonom 7/2012 (u daljnjem tekstu: Opći porezni zakon):
- „1. U skladu s člancima 29. i 93. ovog zakona, porezni obveznici dužni su poreznim tijelima, pod uvjetima utvrđenima propisima, pružiti sljedeće informacije:
- (a) informacije o računima u inozemstvu, otvorenima kod institucija koje obavljaju bankarske ili kreditne djelatnosti, čiji su zainteresirane osobe vlasnici ili korisnici ili za koje u bilo kojem obliku imaju ovlaštenje ili pravo raspolaganja;
 - (b) informacije o bilo kakvim vrijednosnim papirima, imovini, dionicama ili pravima koja predstavljaju temeljni kapital, vlasnički kapital ili imovinu svih vrsta subjekata, ili o prijenosu vlasničkog kapitala na treće osobe, čiji su vlasnici zainteresirane osobe i koji se nalazi u inozemstvu ili je ondje deponiran, kao i informacije o životnom osiguranju ili osiguranju za slučaj invalidnosti čiji su ugovaratelji te o doživotnim ili privremenim rentama koje primaju zbog prijenosa kapitala u novcu, ili pak informacije o pokretnoj ili nepokretnoj imovini kupljenoj od subjekata sa sjedištem u inozemstvu;
 - (c) informacije o nekretninama u svojem vlasništvu koje se nalaze u inozemstvu i pravima na nekretninama u inozemstvu.

[...]

2. Sustav povreda i sankcija.

Povredu poreznih propisa predstavlja nepodnošenje u propisanom roku informativnih prijava predviđenih ovom dodatnom odredbom ili navođenje nepotpunih, netočnih ili lažnih informacija u tim prijavama.

Povredu poreznih propisa predstavlja i podnošenje navedenih prijava u obliku koji nije elektronički, digitalni i telematski ako je predviđena upotreba tih oblika.

Prethodno navedene povrede vrlo su teške te se kažnjavaju u skladu sa sljedećim pravilima:

- (a) Nepoštovanje obveze prijavljivanja računa otvorenih kod kreditnih institucija koje se nalaze u inozemstvu kažnjava se paušalnom novčanom kaznom od 5000 eura za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na isti račun koji je trebalo navesti u prijavi, ili za svaki nepotpun, netočan ili lažan podatak, pri čemu je najmanji iznos novčane kazne 10 000 eura.

Novčana kazna od 100 eura izriče se za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na isti račun, u najmanjem iznosu od 1500 eura, ako je prijava podnesena nepravodobno, bez prethodnog zahtjeva porezne uprave. Ista se sankcija primjenjuje u slučaju podnošenja prijave u obliku koji nije elektronički, digitalni i telematski ako je predviđena upotreba tih oblika.

- (b) Nepoštovanje obveze prijavljivanja vrijednosnih papira, imovine, dionica, prava, osiguranja i renti koje su deponirane, kojima se upravlja ili su stečene u inozemstvu kažnjava se paušalnom novčanom kaznom od 5000 eura za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na svaki element imovine razmatran zasebno, ovisno o njegovoj kategoriji, koji je trebalo navesti u prijavi ili za svaki nepotpun, netočan ili lažan podatak, u najmanjem iznosu od 10 000 eura.

Novčana kazna od 100 eura izriče se za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na svaki element imovine razmatran zasebno, ovisno o njegovoj kategoriji, u najmanjem iznosu od 1500 eura, ako je prijava podnesena nepravodobno bez prethodnog zahtjeva porezne uprave. Ista se sankcija primjenjuje u slučaju podnošenja prijave u obliku koji nije elektronički, digitalni i telematski ako je predviđena upotreba tih oblika.

- (c) Nepoštovanje obveze prijavljivanja nekretnina i prava na nekretninama koje se nalaze u inozemstvu kažnjava se paušalnom novčanom kaznom od 5000 eura za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na istu nekretninu ili isto pravo na nekretnini koje je trebalo navesti u prijavi, ili za svaki nepotpun, netočan ili lažan podatak, u najmanjem iznosu od 10 000 eura.

Novčana kazna od 100 eura izriče se za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na istu nekretninu ili isto pravo na nekretninu, u najmanjem iznosu od 1500 eura, ako je prijava podnesena nepravodobno, bez prethodnog zahtjeva porezne uprave. Ista se sankcija primjenjuje u slučaju podnošenja prijave u obliku koji nije elektronički, digitalni i telematski ako je predviđena upotreba tih oblika.

Povrede i sankcije uređene ovom dodatnom odredbom ne kumuliraju se s onima predviđenima člancima 198. i 199. ovog zakona.

3. Zakonima kojima se uređuju pojedinačni porezi mogu se predvidjeti posebne posljedice u slučaju nepoštovanja obveze pružanja informacija predviđene ovom dodatnom odredbom.”

3 Članak 39. Leya 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 (Zakon 35/2006 o porezu na dohodak i djelomičnoj izmjeni zakonâ o porezu na dobit, porezu na dohodak nerezidenata i porezu na imovinu) od 28. studenoga 2006., kako je izmijenjen Zakonom 7/2012 (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak), naslovljen „Neopravdana kapitalna dobit”, glasi:

„1. Neopravdanom kapitalnom dobiti smatraju se dobra ili prava čije posjedovanje, prijava ili stjecanje ne odgovaraju dohotku ili kapitalu koje je prijavio porezni obveznik, kao i uključivanje nepostojećih dugova u prijavu na temelju ovog poreza ili poreza na imovinu, ili njihov upis u službene knjige ili registre.

Neopravdana kapitalna dobit uključuje se u opću poreznu osnovicu za porezno razdoblje tijekom kojeg je otkrivena, osim ako porezni obveznik ne dokaže da je vlasništvo predmetnih prava ili dobara stekao tijekom razdoblja za koje je nastupila zastara.

2. U svakom slučaju, posjedovanje, prijava ili stjecanje dobara ili prava za koje se u propisanim rokovima nije poštovala obveza pružanja informacija iz osamnaeste dodatne odredbe [Općeg poreznog zakona], smatraju se neopravdanom kapitalnom dobiti te se uključuju u opću poreznu osnovicu za najstarije porezno razdoblje za koje nije nastupila zastara i koje se još može ispraviti.

Međutim, odredbe predviđene ovim stavkom ne primjenjuju se ako porezni obveznik dokaže da su dobra ili prava čiji je imatelj stečena prijavljenim dohotkom ili dohotkom ostvarenim u poreznim razdobljima tijekom kojih nije bio obveznik tog poreza.”

4 Članak 121. Leya 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Zakon 27/2014 o porezu na dobit) od 27. studenoga 2014. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit), naslovljen „Neknjižena ili neprijavljena dobra i prava: pretpostavljeno ostvarivanje dobiti” predviđa:

„1. Pretpostavlja se da su elementi imovine poreznog obveznika koji nisu knjiženi u njegovim poslovnim knjigama stečeni neprijavljenom dobiti.

Ta pretpostavka postoji i u slučaju djelomičnog prikrivanja vrijednosti stjecanja.

2. Pretpostavlja se da elementi imovine koji nisu knjiženi u poslovnim knjigama pripadaju poreznom obvezniku ako su u njegovu posjedu.

3. Pretpostavlja se da je iznos neprijavljene dobiti jednak vrijednosti stjecanja dobara ili prava koja nisu upisana u poslovne knjige, umanjen za iznos stvarnih dugova nastalih financiranjem te imovine, koji također nisu knjiženi. Neto iznos ni u kojem slučaju ne može biti negativan.

Vrijednost stjecanja provjerava se s obzirom na odgovarajuće potvrde ili, ako to nije moguće, s obzirom na pravila o procjeni predviđena [Općim poreznim zakonom].

4. Pretpostavlja se da postoji neprijavljena dobit kad su u poslovnim knjigama poreznog obveznika knjiženi nepostojeći dugovi.

5. Iznos dobiti utvrđen na temelju prethodno navedenih pretpostavki povezuje se s najstarijim poreznim razdobljem za koje nije nastupila zastara, osim ako porezni obveznik ne dokaže da taj iznos odgovara nekom drugom poreznom razdoblju ili više njih.

6. U svakom slučaju, smatra se da su dobra ili prava za koje se u propisanim rokovima nije poštovala obveza pružanja informacija iz osamnaeste dodatne odredbe [Općeg poreznog zakona] stečena neprijavljenom dobiti koja se povezuje s najstarijim poreznim razdobljem za koje nije nastupila zastara i koje se još može ispraviti.

Međutim, odredbe predviđene ovim stavkom ne primjenjuju se ako porezni obveznik podnese dokaz da su dobra ili prava čiji je imatelj stečena prihodom koji je prijavljen ili ostvaren u poreznim razdobljima tijekom kojih nije bio obveznik ovog poreza.

[...]

- 5 Prva dodatna odredba Zakona 7/2012, naslovljena „Sustav sankcija u slučaju neopravdane kapitalne dobiti i pretpostavljenog ostvarivanja prihoda”, glasi:

„Primjena odredbi članka 39. stavka 2. [Zakona o porezu na dohodak] i članka 134. stavka 6. pročišćenog teksta Zakona o porezu na dobit, odobrenog Kraljevskom zakonodavnom uredbom 4/2004 od 5. ožujka 2004., [čije su odredbe kasnije uključene u članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit] utvrđuje povredu poreznih propisa koja se smatra vrlo teškom te se kažnjava novčanom kaznom u visini od 150 % iznosa sankcije.

Sankcija se izriče za ukupnu vrijednost iznosa koji proizlazi iz primjene članaka iz prethodnog stavka. [...]

Predsudski postupak

- 6 Komisija je u pismu opomene od 20. studenoga 2015. španjolskim tijelima ukazala na neusklađenost s pravom Unije određenih aspekata povezanih s obvezom prijave dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu uporabom „obrasca 720”. Prema njezinu mišljenju, posljedice neispunjenja te obveze neproporcionalne su s obzirom na cilj koji se nastoji postići španjolskim zakonodavstvom.
- 7 Nakon odgovora Kraljevine Španjolske od 29. veljače 2016., u kojem je ta država članica osporila postojanje ikakve neusklađenosti s pravom Unije, Komisija je 15. veljače 2017. izdala obrazloženo mišljenje u kojem je ostala pri stajalištu priopćenom u pismu opomene.
- 8 Kraljevina Španjolska je na to obrazloženo mišljenje odgovorila u dopisima od 12. travnja 2017. i 31. svibnja 2019. Ona je u biti tvrdila, oslanjajući se na određene praktične primjere, da je predmetno zakonodavstvo u skladu s pravom Unije.
- 9 Budući da je argumente Kraljevine Španjolske smatrala neuvjerljivima, Komisija je 23. listopada 2019. podnijela ovu tužbu na temelju članka 258. UFEU-a.

O tužbi

Predmetne slobode

- 10 Komisija u svojoj tužbi smatra da je Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 21., 45., 49., 56. i 63. UFEU-a te članka 28., 31., 36. i 40. Sporazuma o EGP-u zbog posljedica koje su njezinim zakonodavstvom propisane u slučaju povrede obveze prijave imovine ili prava koja se nalaze u inozemstvu uporabom „obrasca 720” odnosno nepotpunog ili nepravodobnog ispunjenja te obveze.
- 11 Valja podsjetiti na to da, kada se nacionalna mjera odnosi na više sloboda kretanja zajamčenih Ugovorima, Sud ispituje predmetnu mjeru načelno samo s obzirom na jednu od tih sloboda, ako se s obzirom na predmet te mjere pokaže da su ostale posve sporedne u odnosu na tu slobodu te da joj mogu biti pridružene (vidjeti u tom smislu, kad je riječ o mjeri koja se istodobno odnosi na kretanje kapitala i slobodu poslovnog nastana, presude od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 89. do 93., i od 28. veljače 2013., *Beker i Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, t. 25. do 31. i, kad je riječ o mjeri koja se istodobno odnosi na slobodno kretanje kapitala i slobodno pružanje usluga, presudu od 26. svibnja 2016., *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, t. 39.).
- 12 Na temelju nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u ovom predmetu, španjolskim rezidentima koji ne prijave dobra i prava koja imaju u inozemstvu odnosno prijave ih nepotpuno ili nepravodobno, vrši se ispravak dugovanog poreza na temelju iznosa koji odgovaraju vrijednosti tih dobara ili tih prava, uključujući u situaciji kad su potonja bila stečena u razdoblju za koje je već nastupila zastara, te im se izriče razmjerna novčana kazna i posebne paušalne novčane kazne.
- 13 Takvo je zakonodavstvo – čiji je predmet općenito držanje, od strane španjolskih rezidenata, dobara ili prava u inozemstvu a da ono nije nužno u obliku stjecanja udjela u kapitalu subjekata sa sjedištem u inozemstvu niti da mu je glavna svrha pristup financijskim uslugama u inozemstvu – obuhvaćeno primjenom slobode kretanja kapitala. Iako ono također može utjecati na slobodno pružanje usluga i slobodu poslovnog nastana, te su slobode ipak sporedne u odnosu na slobodu kretanja kapitala kojoj se mogu pridružiti. U svakom slučaju, isto vrijedi i za slobodu kretanja radnika.
- 14 Osim toga, valja utvrditi da Komisija nije pružila dovoljno elemenata na temelju kojih bi Sud mogao ocijeniti na koji bi način predmetno nacionalno zakonodavstvo utjecalo na slobodno kretanje građana Unije ili slobodno kretanje radnika, zajamčeno člancima 21. i 45. UFEU-a.
- 15 Iz prethodno navedenog proizlazi da prigovore koje je istaknula Komisija treba razmotriti s aspekta slobode kretanja kapitala zajamčene člankom 63. UFEU-a i člankom 40. Sporazuma o EGP-u, čiji je pravni doseg u biti isti (vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 2009., *Komisija/Nizozemska*, C-521/07, EU:C:2009:360, t. 33., i od 5. svibnja 2011., *Komisija/Portugal*, C-267/09, EU:C:2011:273, t. 51.).

Postojanje ograničenja kretanja kapitala

Argumentacija stranaka

- 16 Prema Komisijinu mišljenju, spornim se propisom, koji nema svoj ekvivalent kad je riječ o dobrima ili pravima koje porezni obveznici imaju na nacionalnom državnom području, ograničava sloboda kretanja kapitala jer se njime španjolske rezidente odvraća od prijenosa njihove imovine u inozemstvo. Ona tvrdi da, kao što je to Sud već priznao u svojoj presudi od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 36. do 40.), ne postoji objektivna razlika između situacija poreznih obveznika rezidenata u Španjolskoj s obzirom na to nalazi li se njihova imovina na španjolskom državnom području ili izvan njega.
- 17 Kraljevina Španjolska sa svoje strane smatra da se osobe koje zbog poreznih razloga prikrivaju svoju imovinu ne mogu pozivati na slobodu kretanja kapitala. Osim toga, tvrdi da se ne može smatrati da se sankcijama propisanim za povredu obveze pružanja informacija uvode ograničenja te slobode, s obzirom na to da su one nužne za osiguranje djelotvornosti te obveze. U svakom slučaju, prema njezinu mišljenju, s obzirom na mogućnosti poreznog nadzora, porezni obveznici čija se imovina nalazi na španjolskom državnom području ne nalaze se u istoj situaciji kao oni čija se imovina nalazi izvan tog državnog područja.

Ocjena Suda

- 18 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ograničenja kretanja kapitala, u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a predstavljaju, među ostalim, mjere koje nameće država članica, a koje mogu odvratiti, spriječiti ili ograničiti mogućnosti ulagatelja te države da ulažu u drugim državama (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 2000., Komisija/Belgija C-478/98, EU:C:2000:497, t. 18., od 23. listopada 2007., Komisija/Njemačka, C-112/05, EU:C:2007:623, t. 19., i od 26. svibnja 2016., NN (L) International C-48/15, EU:C:2016:356, t. 44.).
- 19 U ovom slučaju, propisivanjem obveze prijave dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu uporabom „obrasca 720” i sankcija propisanih za povredu odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje te obveze, koje nemaju svoj ekvivalent kad je riječ o dobrima ili pravima koja se nalaze u Španjolskoj, uvodi se različito postupanje prema španjolskim rezidentima ovisno o mjestu gdje se nalazi njihova imovina. Ta obveza može odvratiti, spriječiti ili ograničiti mogućnosti rezidenata te države članice da ulažu u drugim državama članicama i stoga predstavlja, kao što je to Sud već presudio u pogledu zakonodavstva čiji je cilj osigurati učinkovitost poreznog nadzora i suzbiti utaju poreza povezanu s prikrivanjem imovine u inozemstvu, ograničenje slobode kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u (vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 36. do 40.).
- 20 Okolnost da se to zakonodavstvo odnosi na porezne obveznike koji zbog poreznih razloga prikrivaju svoju imovinu ne može dovesti u pitanje taj zaključak. Naime, činjenica da su ciljevi zakonodavstva osigurati učinkovitost poreznog nadzora i suzbiti utaju poreza ne može biti prepreka utvrđenju da postoji ograničenje kretanja kapitala. Ti se ciljevi samo nalaze među važnim razlozima u općem interesu kojima se može opravdati uvođenje takvog ograničenja (vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 45. i 46., i od 15. rujna 2011., Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, t. 30.).

Opravdanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

Argumentacija stranaka

- 21 U slučaju da se sporni propis smatra ograničenjem kretanja kapitala, Komisija i Kraljevina Španjolska slažu se oko toga da bi se to ograničenje moglo opravdati potrebom osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora i ciljem suzbijanja utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja. Međutim, valja provjeriti prekoračuje li se tim propisom ono što je nužno za postizanje tih ciljeva.

Ocjena Suda

- 22 Kao što je to navedeno u točki 20. ove presude, potreba osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora i cilj suzbijanja utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja među važnim su razlozima u općem interesu kojima se može opravdati uvođenje ograničenja sloboda kretanja (vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 45. i 46., i od 15. rujna 2011., Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, t. 30.).
- 23 Kad je riječ o kretanju kapitala, člankom 65. stavkom 1. točkom (b) UFEU-a usto se predviđa da se člankom 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje pravo država članica da poduzimaju sve nužne mjere za sprečavanje povrede njihovih nacionalnih zakona i drugih propisa, osobito u području oporezivanja.
- 24 U ovom slučaju, budući da je količina informacija kojom raspolažu nacionalna tijela u pogledu imovine koju njihovi porezni rezidenti drže u inozemstvu općenito manja od one kojom raspolažu u pogledu imovine koja se nalazi na njihovu državnom području, čak i kada se uzme u obzir postojanje mehanizama razmjene informacija ili administrativne pomoći među državama članicama, sporni je propis prikladan za osiguranje ostvarenja postavljenih ciljeva. Međutim, valja provjeriti prelazi li se tim propisom ono što je nužno za njihovo ostvarenje.

Proporcionalnost kvalifikacije imovine u inozemstvu kao „neopravdane kapitalne dobiti”, bez mogućnosti pozivanja na zastaru

Argumentacija stranaka

- 25 Prema Komisijinu mišljenju, neispunjenje obveze pružanja informacija odnosno nepotpuno ili nepravodobno podnošenje „obrasca 720” dovodi do neproporcionalnih posljedica u odnosu na ciljeve koje španjolski zakonodavac nastoji postići jer se one sastoje u stvaranju neoborive pretpostavke stjecanja neprijavljenog prihoda, koji je jednak vrijednosti predmetnih dobara odnosno prava, što dovodi do oporezivanja odgovarajućih iznosa za poreznog obveznika, a da se on pritom ne može pozvati na pravila o zastari ni izbjeći oporezivanje tvrdeći da je u prošlosti platio porez dugovan u vezi s tim dobrima odnosno pravima.
- 26 Kraljevina Španjolska osporava postojanje neoborive pretpostavke o postojanju utaje poreza. Ističe da je, kako bi neprijava ili nepravodobna prijava te robe ili prava uporabom „obrasca 720” dovela do stvaranja pretpostavke o stjecanju neprijavljenog prihoda poreznog obveznika, potrebno utvrditi da je porezni obveznik prikrilo ta dobra odnosno prava i da nije platio odgovarajući porez. Kraljevina Španjolska također osporava nepostojanje ikakvog pravila o zastari. Prema njezinu mišljenju, španjolsko pravo sadržava samo posebnost u pogledu početka tijeka roka zastare koji

prema pravilu *actio nata* počinje teći tek na dan kada porezna uprava sazna za postojanje dobara ili prava u pogledu kojih nije ispunjena obveza pružanja informacija ili je ispunjena nepotpuno odnosno nepravodobno.

Ocjena Suda

- 27 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, sama okolnost da porezni obveznik rezident ima dobra ili prava izvan državnog područja države članice ne može opravdati opću pretpostavku o postojanju utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja (vidjeti u tom smislu presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, t. 51., i od 7. studenoga 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 60.).
- 28 Osim toga, propisom kojim se presumira postojanje prijevornog ponašanja samo zato što su ispunjeni uvjeti koji su njime predviđeni, ne dajući nikakvu mogućnost poreznom obvezniku da tu pretpostavku obori, u načelu se prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje cilja suzbijanja utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja (vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2013., Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, t. 37. i navedenu sudsku praksu, i od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama), C-135/17, EU:C:2019:136, t. 88.).
- 29 Iz članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak i članka 121. stavka 6. Zakona o porezu na dobit proizlazi da porezni obveznik koji nije ispunio obvezu pružanja informacija ili ju je ispunio nepotpuno odnosno nepravodobno, može izbjeći da se u osnovicu za obračun poreza, koji se duguje za najstarije porezno razdoblje za koje nije nastupila zastara, kao neopravdana kapitalna dobit uključe iznosi koji odgovaraju vrijednosti njegovih dobara ili prava koja nisu bila prijavljena uporabom „obrasca 720” tako da podnese dokaz o tome da su ta dobra odnosno ta prava bila stečena prijavljenim prihodima ili prihodima stečenima u poreznim razdobljima u kojima nije bio porezni obveznik.
- 30 Osim toga, Kraljevina Španjolska tvrdi, a da to Komisija nije uspješno osporila, da okolnost da porezni obveznik nije sačuvao dokaz o plaćenom porezu u prošlosti na iznose koji su poslužili za stjecanje dobara odnosno prava koja nisu prijavljena uporabom „obrasca 720”, ne dovodi do automatskog uključivanja tih iznosa, kao neopravdane kapitalne dobiti, u osnovicu za obračun dugovanog poreza poreznog obveznika. Naime, ta država članica navodi da je, u skladu s općim pravilima o prebacivanju tereta dokazivanja, u svakom slučaju na poreznoj upravi da dokaže da porezni obveznik nije ispunio svoju obvezu plaćanja poreza.
- 31 Iz prethodno navedenog proizlazi, s jedne strane, da se pretpostavka stjecanja neopravdane kapitalne dobiti, koju je propisao španjolski zakonodavac, ne izvodi samo iz činjenice da porezni obveznik ima dobra ili prava u inozemstvu, s obzirom na to da je njezin nastanak povezan s tim da porezni obveznik nije ispunio, ili je nepravodobno ispunio, posebne obveze prijavljivanja koje ima u pogledu tih dobara ili tih prava. S druge strane, prema informacijama koje su dostavljene Sudu, porezni obveznik tu pretpostavku može oboriti ne samo podnošenjem dokaza o tome da su predmetna dobra ili prava stečena prijavljenim prihodom ili prihodom ostvarenim tijekom poreznih razdoblja u kojima nije bio porezni obveznik nego i, kada nije u mogućnosti podnijeti takav dokaz, navodeći da je izvršio svoju obvezu plaćanja poreza na prihode kojima je stekao ta dobra odnosno prava, što je onda na poreznoj upravi da provjeri.
- 32 U tim okolnostima, pretpostavka koju je španjolski zakonodavac propisao nije neproporcionalna ciljevima jamčenja učinkovitosti poreznog nadzora te suzbijanja utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja.

- 33 Nemogućnost poreznog obveznika da obori tu pretpostavku navodeći da su dobra ili prava u pogledu kojih nije ispunio obvezu pružanja informacija, ili je to učinio nepotpuno odnosno nepravodobno, bila stečena tijekom razdoblja za koje je nastupila zastara, ne može dovesti u pitanje taj zaključak. Naime, isticanje zastare ne može dovesti u pitanje pretpostavku utaje poreza ili izbjegavanja njegova plaćanja, nego samo omogućuje da se izbjegnu posljedice koje bi trebala imati primjena te pretpostavke.
- 34 Međutim, valja provjeriti jesu li odluke koje je španjolski zakonodavac donio u području zastare same po sebi neproporcionalne s obzirom na postavljene ciljeve.
- 35 U tom pogledu valja istaknuti da članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak i članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit u stvarnosti omogućuje poreznoj upravi da bez vremenskog ograničenja izvrši ispravak dugovanog poreza na temelju iznosa koji odgovaraju vrijednosti dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu i koja nisu bila prijavljena, odnosno jesu, ali nepotpuno ili nepravodobno, uporabom „obrasca 720”. Isto vrijedi i ako se smatra da je španjolski zakonodavac, primjenom pravila *actio nata*, namjeravao samo odrediti početak tijeka roka zastare i utvrditi ga na dan kada porezna uprava prvi put sazna za postojanje dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu, jer taj odabir u praksi dovodi do toga da se poreznoj upravi omogućuje da prihode koji odgovaraju vrijednosti te imovine oporezuje bez vremenskog ograničenja, neovisno o poreznom razdoblju ili godini u kojima se odgovarajuće iznose normalno trebalo oporezovati.
- 36 Osim toga, iz članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak i članka 121. stavka 6. Zakona o porezu na dobit proizlazi da neispunjenje ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija dovodi do toga da se u osnovicu poreza koji porezni obveznik mora platiti uključe iznosi koji odgovaraju vrijednosti neprijavljenih dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu, uključujući u slučaju kada su ta dobra odnosno prava ušla u njegovu imovinu u godini odnosno razdoblju za koje je, na dan kada je trebalo ispuniti obvezu pružanja informacija, već nastupila zastara. Nasuprot tomu, porezni obveznik koji je ispunio tu obvezu u propisanim rokovima zadržava pravo pozivanja na zastaru u pogledu eventualnih prikrivenih prihoda koji su bili upotrijebljeni za stjecanje dobara ili prava koja ima u inozemstvu.
- 37 Iz prethodno navedenog proizlazi ne samo to da uređenje koje je usvojio španjolski zakonodavac dovodi do nemogućnosti zastare, nego također omogućava poreznoj upravi da dovede u pitanje zastaru koja je za poreznog obveznika već nastupila.
- 38 Iako nacionalni zakonodavac može propisati duži rok zastare radi osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora te suzbijanja utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja u vezi s prikrivanjem imovine koja se nalazi u inozemstvu, pod uvjetom da taj rok nije duži od onog što je nužno za postizanje tih ciljeva uzimajući u obzir, među ostalim, mehanizme razmjene informacija i administrativne pomoći među državama članicama (vidjeti presudu od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, t. 66., 72. i 73.), isto ne može vrijediti za uvođenje mehanizama koji u praksi dovode do toga da se razdoblje tijekom kojeg je oporezivanje moguće produži na neodređeno vrijeme ili omogućuju da se zastara koja je već nastupila dovede u pitanje.
- 39 Naime, temeljni zahtjev pravne sigurnosti protivi se tomu da javna tijela mogu neodređeno vrijeme izvršavati svoje ovlasti kako bi okončala nezakonitu situaciju (vidjeti analogijom presudu od 14. srpnja 1972., Geigy/Komisija, 52/69 EU:C:1972:73, t. 21.).

- 40 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točkama 35. i 36. ove presude, mogućnost porezne uprave da djeluje bez vremenskog ograničenja, odnosno da dovede u pitanje zastaru koja je već nastupila, nastaje samo zato što porezni obveznik nije zadovoljio formalnost koja se sastoji u ispunjenju, u propisanim rokovima, obveze pružanja informacija o dobrima ili pravima koja ima u inozemstvu.
- 41 S obzirom na tako teške posljedice povrede takve obveze prijave, odabir španjolskog zakonodavca prelazi ono što je nužno za osiguranje učinkovitosti poreznog nadzora te suzbijanje utaje poreza i izbjegavanja njegova plaćanja a da pritom nije potrebno razmotriti posljedice koje valja izvesti iz postojanja mehanizama razmjene informacija odnosno administrativne pomoći između država članica.

Proporcionalnost novčane kazne od 150 %

Argumentacija stranaka

- 42 Komisija tvrdi da je španjolski zakonodavac, time što je povredu odnosno nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija sankcionirao razmjernom novčanom kaznom, koja se izriče automatski i bez mogućnosti prilagodbe, u visini od 150 % iznosa poreza izračunanog na iznose koji odgovaraju vrijednosti dobara ili imovine koja se nalazi u inozemstvu, uveo neproporcionalno ograničenje slobodnog kretanja kapitala.
- 43 Komisija osobito ističe da je stopa te novčane kazne znatno viša od progresivnih stopa novčane kazne koja se izriče u slučaju nepravodobne prijave oporezivog prihoda u isključivo nacionalnoj situaciji, koje, ovisno o utvrđenom kašnjenju, iznose 5, 10, 15 ili 20 % davanja koja porezni obveznik duguje, i to unatoč tomu što se, za razliku od potonje novčane kazne, koja se izriče zbog povrede obveze plaćanja poreza, novčanom kaznom od 150 % sankcionira samo nepoštovanje formalne obveze priopćavanja informacija koja, u pravilu, ne rezultira plaćanjem dodatnog poreza.
- 44 Ta institucija također pojašnjava da se, prema njezinu mišljenju, ne mogu uzeti u obzir mogućnosti prilagodbe predviđene tumačenjem od 6. lipnja 2017. s obzirom na to da to tumačenje nema zakonsku snagu i da je ono uslijedilo nakon datuma obrazloženog mišljenja. Ističe da bi, bez provođenja istrage porezne uprave, poreznim obveznicima koji ne bi mogli dokazati da su njihova dobra ili prava u inozemstvu bila stečena prijavljenim i oporezovanim приходima automatski bila izrečena novčana kazna u visini od 150 %, što bi opet bilo istovjetno uvođenju neoborive pretpostavke o počinjenju utaje poreza, te da se ni na koji način ne bi uzeo u obzir ukupni porezni dug koji porezni obveznik ima zbog kumuliranja razmjerne novčane kazne u visini od 150 % i paušalnih novčanih kazni predviđenih osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakona.
- 45 Kraljevina Španjolska pak smatra da je ocjena proporcionalnosti sankcija isključivo u nadležnosti nacionalnih tijela s obzirom na to da to pitanje nije predmet usklađivanja na europskoj razini. S obzirom na navedeno, ističe da novčana kazna u visini od 150 % ima za cilj sankcionirati povredu obveze prijavljivanja bez reguliranja odgovarajućeg poreza, odnosno izbjegavanje plaćanja poreza, te se stoga ne može usporediti s uvećanjima izrečenima u slučaju kašnjenja s prijavom, čija je namjena samo potaknuti porezne obveznike da poštuju propisane rokove.

- 46 Kraljevina Španjolska također smatra da u obzir treba uzeti mogućnosti prilagodbe koje nudi porezno mišljenje od 6. lipnja 2017., čiji je sadržaj u zakon unesen retroaktivno, kao i opću mogućnost prilagodbe koja je u nacionalnom pravu priznata upravi na temelju načela proporcionalnosti.
- 47 Naposljetku, ta država članica osporava automatizam izricanja novčane kazne u visini od 150 %, ističući da se ona može izreći samo kada su ispunjeni konstitutivni elementi povrede koju sankcionira, da je teret dokazivanja krivnje poreznog obveznika i dalje na upravi i da se ta novčana kazna u praksi ne izriče sustavno. Osim toga, uzimajući u obzir obilježja novčane kazne u visini od 150 %, njezinu proporcionalnost treba ocijeniti s obzirom na sankcije koje se izriču u najtežim slučajevima neplaćanja poreznog duga, koje se, u slučaju kaznenog djela protiv poreznih tijela, mogu sastojati u izricanju novčane kazne sve do visine od 600 % iznosa poreza koji porezni obveznik duguje.

Ocjena Suda

- 48 Najprije valja podsjetiti na to da, iako je na državama članicama da, u nedostatku usklađenosti u pravu Unije, odaberu sankcije koje im se čine primjerenima u slučaju povrede obveza koje su njihovim nacionalnim zakonodavstvima predviđene u području izravnog oporezivanja, one su ipak svoju nadležnost dužne izvršavati poštujući to pravo i njegova opća načela te, slijedom toga, poštujući načelo proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2001., Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, t. 67. i navedenu sudsku praksu).
- 49 Kad je riječ o proporcionalnosti novčane kazne u visini od 150 %, iz prve dodatne odredbe Zakona 7/2012 proizlazi da primjena članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak odnosno članka 34. stavka 6. pročišćenog teksta Zakona o porezu na dobit, odobrenog Kraljevskom zakonodavnom uredbom 4/2004 od 5. ožujka 2004., čije su odredbe kasnije uključene u članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit, rezultira izricanjem novčane kazne u visini od 150 % iznosa cjelokupnog poreza koji se duguje na iznose koji odgovaraju vrijednosti dobara odnosno prava koja se nalaze u inozemstvu. Ta se novčana kazna kumulira s paušalnim novčanim kaznama predviđenima u osamnaestoj dodatnoj odredbi Općeg poreznog zakona, koje se primjenjuju na svaki podatak ili kategoriju podataka koji nedostaju ili koji su nepotpuni, netočni odnosno pogrešni, a koji se moraju navesti u „obrascu 720”.
- 50 Iako Kraljevina Španjolska tvrdi da se tom razmjernom novčanom kaznom sankcionira povreda materijalne obveze plaćanja poreza, valja utvrditi da je njezino izricanje izravno povezano s povredom obveza prijavljivanja. Naime, takvu je sankciju moguće izreći samo poreznim obveznicima čija je situacija obuhvaćena člankom 39. stavkom 2. Zakona o porezu na dohodak ili člankom 121. stavkom 6. Zakona o porezu na dobit, odnosno poreznim obveznicima koji nisu ispunili obvezu pružanja informacija o svojim dobrima odnosno pravima u inozemstvu, ili su to učinili nepotpuno odnosno nepravodobno, isključujući one koji su, unatoč tomu što su takva dobra odnosno prava stekli neprijavljenim prihodima, tu obvezu ipak ispunili.
- 51 Osim toga, iako Kraljevina Španjolska tvrdi da se u praksi razmjerna novčana kazna u visini od 150 % izriče nakon zasebne ocjene svakog slučaja i da je njezinu stopu moguće prilagoditi, tekst prve dodatne odredbe Zakonu 7/2012 upućuje na to da je sama primjena članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak odnosno članka 121. stavka 6. Zakona o porezu na dobit dovoljna za utvrđenje postojanja povrede poreznih propisa, koja se smatra vrlo teškom i kažnjava izricanjem novčane kazne u visini od 150 % iznosa utajenog poreza, pri čemu ta stopa nije utvrđena kao gornja granica.

- 52 U tom pogledu valja pojasniti da se mogućnosti prilagodbe koje nudi porezno mišljenje od 6. lipnja 2017., nakon obrazloženog mišljenja koje je Komisija uputila Kraljevini Španjolskoj 15. veljače 2017., ne mogu uzeti u obzir u okviru ove tužbe s obzirom na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje povrede obveze treba ocjenjivati prema stanju u državi članici kakvo je bilo u trenutku isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju (vidjeti u tom smislu presudu od 22. siječnja 2020., Komisija/Italija (Direktiva o borbi protiv kašnjenja u plaćanju), C-122/18, EU:C:2020:41, t. 58.). Okolnost da je tumačenje sadržano u tom poreznom mišljenju retroaktivno postalo dio tog zakona u tom je pogledu irelevantna.
- 53 Naposljetku valja istaknuti vrlo visoku stopu zapriječene razmjerne novčane kazne, koja je čini iznimno represivnom i koja, s obzirom na njezino kumuliranje s paušalnim novčanim kaznama koje su, povrh toga, predviđene osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakona, može dovesti do toga da ukupni iznos koji porezni obveznik duguje zbog povrede obveze pružanja informacija o svojim dobrima ili pravima bude veći od 100 % vrijednosti te imovine ili tih prava, kao što to ističe Komisija.
- 54 U tim je okolnostima ta institucija utvrdila da je španjolski zakonodavac, time što je propisao da porezni obveznik koji je povrijedio svoju obvezu prijavljivanja u pogledu svojih dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu podliježe razmjernoj novčanoj kazni u visini od 150 % iznosa poreza izračunanog na iznose koji odgovaraju vrijednosti tih dobara odnosno prava, koja se može kumulirati s paušalnim novčanim kaznama, neproporcionalno narušio slobodno kretanje kapitala.

Proporcionalnost paušalnih novčanih kazni

Argumentacija stranaka

- 55 Naposljetku, prema Komisijinu mišljenju, propisivanje, za slučaj neispunjenja obveze pružanja informacija o dobrima ili pravima u inozemstvu, odnosno nepotpunog ili nepravodobnog ispunjenja te obveze, paušalnih novčanih kazni po stopi višoj od one koja je za slične povrede predviđena u isključivo nacionalnoj situaciji, bez uzimanja u obzir informacija koje bi porezna uprava mogla imati u pogledu te imovine, čini neproporcionalno ograničenje slobodnog kretanja kapitala.
- 56 U svakom slučaju, Komisija smatra da je činjenica da neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija, koja predstavlja običnu formalnu obvezu čija povreda poreznoj upravi ne uzrokuje nikakvu izravnu ekonomsku štetu, povlači za sobom izricanje novčanih kazni koje su, ovisno o slučaju, 15, 50 ili 66 puta veće od onih koje je moguće izreći u isključivo nacionalnoj situaciji, a koje su predviđene člancima 198. i 199. Općeg poreznog zakona, dovoljna kako bi se utvrdilo da su iznosi tih novčanih kazni neproporcionalni.
- 57 Iako priznaje da se paušalnim novčanim kaznama predviđenima osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakona sankcionira povreda formalne obveze koja poreznoj upravi ne uzrokuje izravnu ekonomsku štetu, Kraljevina Španjolska smatra da elementi za usporedbu koje je upotrijebila Komisija nisu relevantni. Prema njezinu mišljenju, prije bi zapriječene paušalne novčane kazne u slučaju neispunjenja ili nepravodobnog ispunjenja obveze pružanja informacija trebalo usporediti s onima koje se izriču u slučaju nepoštovanja „prijave povezanih transakcija”, predviđene španjolskim pravom, s obzirom na to da je ta prijava također oblik obveze pružanja informacija u vezi s podacima novčane prirode koju porezni obveznik na kojeg se odnose predmetne informacije mora poštovati. Osim toga, ta država članica smatra da prilikom ocjene

proporcionalnosti zapriječenih paušalnih novčanih kazni ne bi trebalo uzeti u obzir količinu informacija kojom porezna uprava raspolaže u pogledu imovine poreznog obveznika u inozemstvu, nego da proporcionalnost treba ispitati samo s obzirom na ponašanje poreznog obveznika.

Ocjena Suda

- 58 U skladu s osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakona, porezni obveznici obvezni su poreznoj upravi dostaviti sve informacije o svojim dobrima ili pravima u inozemstvu, uključujući nekretnine, bankovne račune, vrijednosne papire, imovinu, dionice odnosno prava koja predstavljaju temeljni kapital, vlasnički kapital ili imovinu svih vrsta subjekata, ili pak životno osiguranje i osiguranje za slučaj invalidnosti koje imaju izvan španjolskog državnog područja. Činjenica da porezni obveznik poreznoj upravi prijavi nepotpune, netočne ili lažne informacije, da joj ne dostavi tražene informacije ili da to ne učini u propisanim rokovima ili na propisan način kvalificira se kao „povreda poreznih propisa” i rezultira izricanjem paušalnih novčanih kazni u iznosu od 5000 eura po podatku ili kategoriji podataka koji nedostaju odnosno koji su nepotpuni, netočni ili lažni, pri čemu je najmanji iznos izrečene kazne 10 000 eura, i iznosu od 100 eura po podatku ili kategoriji podataka koji su prijavljeni nepravodobno ili nisu prijavljeni u dematerijaliziranom obliku kada se to zahtijeva, pri čemu je najmanji iznos izrečene kazne 1500 eura.
- 59 Osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakona također je predviđeno da se te novčane kazne ne mogu kumulirati s onima predviđenima u člancima 198. i 199. tog zakona, kojima se općenito utvrđuju sankcije primjenjive na porezne obveznike koji ne poštuju svoje obveze prijavljivanja ili to čine nepotpuno, nepravodobno odnosno ne poštujući propisane oblike za prijavu. U skladu s tim odredbama, u slučaju nepostojanja izravne ekonomske štete za poreznu upravu, nepodnošenje prijave u propisanom roku, osim u posebnom slučaju, kažnjava se paušalnom novčanom kaznom u iznosu od 200 eura, a u slučaju da porezni obveznik prijavu podnese nepravodobno, a da ga porezna uprava to nije prethodno zatražila, taj se iznos smanjuje za polovicu. Podnošenje nepotpune, netočne ili lažne prijave kažnjava se paušalnom novčanom kaznom od 150 eura, a podnošenje prijave koja nije u propisanom obliku, paušalnom novčanom kaznom od 250 eura.
- 60 Iz prethodno navedenog proizlazi da se osamnaestom dodatnom odredbom Općeg poreznog zakonika povreda običnih obveza prijavljivanja ili isključivo formalnih obveza prijavljivanja povezanih s činjenicom da porezni obveznik ima dobra ili prava u inozemstvu, sankcionira izricanjem vrlo visokih paušalnih novčanih kazni s obzirom na to da se one primjenjuju na svaki podatak odnosno svaku kategoriju podataka, da je propisano da se izriču u minimalnom iznosu od, ovisno o slučaju, 1500 ili 10 000 eura i da njihov ukupan iznos nije ograničen. Usto, te se paušalne novčane kazne kumuliraju s razmjernom novčanom kaznom u visini od 150 % predviđenom prvom dodatnom odredbom Zakona 7/2012.
- 61 Iz prethodno navedenog također proizlazi da je iznos tih paušalnih novčanih kazni nerazmjern iznosu onih koje su zapriječene poreznim obveznicima na temelju članaka 198. i 199. Općeg poreznog zakona, koje su s njima usporedive jer se njima sankcioniraju povrede obveza analogne onima predviđenima u osamnaestoj dodatnoj odredbi Općeg poreznog zakona.
- 62 Ta su obilježja dovoljna kako bi se utvrdilo da se paušalnim novčanim kaznama predviđenima tom odredbom uvodi neproporcionalno ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

- 63 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja utvrditi da je Kraljevina Španjolska, time što je:
- predvidjela da neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu dovodi do oporezivanja, kao „neopravdane kapitalne dobiti”, neprijavljenih prihoda koji odgovaraju vrijednosti te imovine, pri čemu se nije moguće pozvati na zastaru;
 - za neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu propisala razmjernu novčanu kaznu u visini od 150 % poreza izračunanog na iznose koji odgovaraju vrijednosti tih dobara odnosno prava, koju je moguće kumulirati s paušalnim novčanim kaznama, i
 - za neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu propisala novčane kazne čiji je iznos nerazmjernan sankcijama predviđenima za slične povrede u isključivo nacionalnoj situaciji te čiji ukupni iznos nije ograničen,

povrijedila obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u.

Troškovi

- 64 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija podnijela zahtjev da se Kraljevini Španjolskoj naloži snošenje troškova i da je povreda utvrđena, toj se državi članici nalaže snošenje troškova.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) proglašava i presuđuje:

1. Kraljevina Španjolska, time što je:

- **predvidjela da neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu dovodi do oporezivanja, kao „neopravdane kapitalne dobiti”, neprijavljenih prihoda koji odgovaraju vrijednosti te imovine, pri čemu se nije moguće pozvati na zastaru;**
- **za neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu propisala razmjernu novčanu kaznu u visini od 150 % poreza izračunanog na iznose koji odgovaraju vrijednosti tih dobara odnosno prava, koju je moguće kumulirati s paušalnim novčanim kaznama, i**
- **za neispunjenje odnosno nepotpuno ili nepravodobno ispunjenje obveze pružanja informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u inozemstvu propisala novčane kazne čiji je iznos nerazmjernan sankcijama predviđenima za slične povrede u isključivo nacionalnoj situaciji te čiji ukupni iznos nije ograničen,**

povrijedila je obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992.

2. Kraljevini Španjolskoj nalaže se snošenje troškova.

Potpisi