



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. sausio 27 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – SESV 258 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Pareiga pateikti informaciją apie kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse ar Europos ekonominėje erdvėje (EEE) turimą turtą ar teises – Šios pareigos nesilaikymas – Senatis – Sankcijos“

Byloje C-788/19

dėl 2019 m. spalio 23 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, iš pradžių atstovaujama C. Perrin, N. Gossement ir M. Jáuregui Gómez, vėliau C. Perrin ir N. Gossement,

ieškovė,

prieš

Ispanijos Karalystę, atstovaujamą L. Aguilera Ruiz ir S. Jiménez García,

atsakovę,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas L. Bay Larsen, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

susipažinęs su 2021 m. liepos 15 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: ispanų.

Sprendimą

- 1 Savo ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad:
 - nustatydamą, jog neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba pavėluotai pateikus „720 formą“ šis turtas kvalifikuojamas kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis, nesuteikiant galimybės remtis senatimi,
 - automatiškai skirdama proporcingą 150 % baudą, kai neįvykdoma pareiga pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba kai pavėluotai pateikiama „720 forma“, ir
 - pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymo arba pavėluoto „720 formos“ pateikimo atveju skirdama griežtesnes fiksuotas baudas nei sankcijos, numatytos pagal bendrą sankcijų už panašius pažeidimus sistemą,

Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45, 49, 56 ir 63 straipsnius bei 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) 28, 31, 36 ir 40 straipsnius.

Teisinis pagrindas

- 2 2003 m. gruodžio 17 d. *ley 58/2003 General Tributaria* (Bendrasis mokesčių įstatymas 58/2003), iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 7/2012 (toliau – Bendrasis mokesčių įstatymas), aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje nurodyta:

„1. Pagal šio įstatymo 29 ir 93 straipsnius apmokestinamieji asmenys privalo teisės aktuose nustatyta tvarka mokesčių institucijoms teikti šią informaciją:

- a) informaciją apie užsienyje esančias sąskaitas, atidarytas bankininkystės ir kreditavimo veiklą vykdančiose įstaigose, į kurias suinteresuotieji asmenys turi teises arba gauna naudos, arba bet kokia forma turi įgaliojimą arba disponavimo teisę;
- b) informaciją apie visus subjekto akcinį kapitalą, nuosavą kapitalą ar bet kokio tipo kapitalą atitinkančius arba su nuosavo kapitalo perleidimu tretiesiems asmenims susijusius vertybinius popierius, turtą, sumas ar teises, kuriuos turi suinteresuotieji asmenys ir kurie įdėti arba yra užsienyje, taip pat informaciją apie gyvybės draudimą arba draudimą nuo neįgalumo, kurių draudėjai jie yra, ir anuitetus iki gyvos galvos arba laikinus anuitetus, kurių gavėjai jie yra kapitalą perleidus grynaisiais pinigais, arba informaciją apie kilnojamąjį arba nekilnojamąjį turtą, įgytą iš užsienyje įsisteigusiu subjektų;
- c) informaciją apie užsienyje esantį jiems priklausančią nekilnojamąjį turtą ir teises į nekilnojamąjį turtą.

<...>

2. Pažeidimų ir sankcijų sistema

Mokesčių teisės pažeidimu laikomas šioje papildomoje nuostatoje numatytų informacinių deklaracijų nepateikimas per nustatytą terminą arba neišsamios, netikslios ar klaidingos informacijos nurodymas jose.

Mokesčių teisės pažeidimu taip pat laikomas minėtų deklaracijų pateikimas ne elektroninėmis, informacinių technologijų ir telematinėmis priemonėmis, nors jas reikalaujama pateikti šiomis priemonėmis.

Minėti pažeidimai yra labai sunkūs ir už juos baudžiama pagal šias taisykles:

- a) nevykdant prievolės deklaruoti užsienyje esančiose kredito įstaigose turimas sąskaitas skiriama fiksuota 5 000 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su ta pačia sąskaita susijusius visus duomenis, kurie turėjo būti pateikti deklaracijoje, arba už visus neišsamius, netikslus ar klaidingus duomenis mažiausia nustatyta bauda yra 10 000 EUR.

Kai be mokesčių administratoriaus prašymo deklaracija pateikiama praleidus terminą, skiriama 100 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su ta pačia sąskaita susijusius visus duomenis (mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR). Ta pati sankcija taikoma, kai deklaracija pateikiama ne elektroninėmis, informacinių technologijų ir telematinėmis priemonėmis, nors ją reikalaujama pateikti šiomis priemonėmis;

- b) nevykdant prievolės deklaruoti vertybinius popierius, teises, sumas, draudimus ir anuitetus, esančius, tvarkomus ar įgytus užsienyje, skiriama fiksuota 5 000 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su kiekvienu atskiru turto elementu atsižvelgiant į atitinkamą kategoriją susijusius visus duomenis, kurie turėjo būti pateikti deklaracijoje, arba už visus neišsamius, netikslus ar klaidingus duomenis mažiausia nustatyta bauda yra 10 000 EUR.

Kai be mokesčių administratoriaus prašymo deklaracija pateikiama praleidus terminą, skiriama 100 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su kiekvienu atskiru turto elementu atsižvelgiant į atitinkamą kategoriją susijusius visus duomenis (mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR). Ta pati sankcija taikoma, kai deklaracija pateikiama ne elektroninėmis, informacinių technologijų ir telematinėmis priemonėmis, nors ją reikalaujama pateikti šiomis priemonėmis;

- c) nevykdant prievolės deklaruoti užsienyje esančiose kredito įstaigose turimas sąskaitas skiriama fiksuota 5 000 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su ta pačia sąskaita susijusius visus duomenis, kurie turėjo būti pateikti deklaracijoje, arba už visus neišsamius, netikslus ar klaidingus duomenis mažiausia nustatyta bauda yra 10 000 EUR.

Kai be mokesčių administratoriaus prašymo deklaracija pateikiama praleidus terminą, skiriama 100 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba su tuo pačiu nekilnojamuoju turtu ar ta pačia teise į nekilnojamąjį turtą susijusius visus duomenis (mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR). Ta pati sankcija taikoma, kai deklaracija pateikiama ne elektroninėmis, informacinių technologijų ir telematinėmis priemonėmis, nors ją reikalaujama pateikti šiomis priemonėmis.

Šioje papildomoje nuostatoje reglamentuojami pažeidimai ir sankcijos netaikomos kartu su šio įstatymo 198 ir 199 straipsniuose numatytais pažeidimais ir sankcijomis.

3. Kiekvieną mokesčių reglamentuojančiuose įstatymuose gali būti numatytos konkrečios pasekmės šioje papildomoje nuostatoje numatytos pareigos pateikti informaciją nevykdymo atveju.“

- 3 2006 m. lapkričio 28 d. *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* (Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas Nr. 35/2006, iš dalies keičiantis pelno mokesčio, nerezidentų pajamų mokesčio ir nuosavybės mokesčio įstatymus), iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 7/2012 (toliau – Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas), 39 straipsnyje „Nepagrįstas kapitalo prieaugis“ nustatyta:

„1. Nepagrįstu kapitalo prieaugiu laikomas turtas arba teisės, kurių turėjimas, deklaravimas ar įgijimas neatitinka mokesčių mokėtojo deklaruotų pajamų ar kapitalo, taip pat neegzistuojančių skolų įtraukimas į su šiuo mokesčiu susijusią deklaraciją ar deklaraciją dėl turto mokesčio arba jų įtraukimas į apskaitos knygas ar oficialius registrus.

Nepagrįstas kapitalo prieaugis įtraukiamas į mokestinio laikotarpio, kuriuo apie jį sužinota, bendrą apmokestinamąją vertę, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad šias teises ar turtą jis įgijo laikotarpiu, kurio senaties terminas suėjęs.

2. Bet kuriuo atveju turto ar teisių, kurių atžvilgiu [Bendrojo mokesčių įstatymo] aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje nurodyta pareiga pateikti informaciją nebuvo įvykdyta per nustatytą terminą, turėjimas, deklaravimas arba įgijimas laikomas nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir įtraukiamas į anksčiausių finansinių metų, kurių senaties terminas suėjęs ir kurie dar gali būti patikslinti, bendrą mokesčio bazę.

Vis dėlto šioje dalyje numatytos nuostatos netaikomos, jeigu mokesčių mokėtojas pateikia įrodymų, kad jo turimas turtas ar teisės buvo įgyti iš pajamų, deklaruotų arba gautų finansiniais metais, kuriais jis nebuvo apmokestintas šiuo mokesčiu.“

- 4 2014 m. lapkričio 27 d. *ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades* (Pelno mokesčio įstatymas Nr. 27/2014, toliau – Pelno mokesčio įstatymas), 121 straipsnyje „Į apskaitą neįtrauktas arba nedeklaruotas turtas: preziumuojamas pajamų gavimas“ numatyta:

„1. Mokesčių mokėtojo turimas ir į jo apskaitą neįtrauktas turtas laikomas įgytu iš nedeklaruotų pajamų.

Ši prezumpcija taip pat taikoma, kai iš dalies nuslepiaama įsigijimo vertė.

2. Laikoma, kad į apskaitą neįtrauktas turtas priklauso mokesčių mokėtojui, nes jis jį turi.

3. Nedeklaruotų pajamų suma laikoma lygi į apskaitą neįtraukto turto ar teisių įsigijimo vertei, iš jos išskaičiavus faktinių skolų, įgytų šiam įsigijimui finansuoti, sumą, kuri taip pat nebuvo įtraukta į apskaitą. Grynoji suma jokių būdu negali būti neigiama.

Įsigijimo vertės suma patikrinama remiantis atitinkamais patvirtinamaisiais dokumentais arba, jei to padaryti neįmanoma, pagal [Bendrojo mokesčių įstatymo] numatytas vertinimo taisykles.

4. Nedeklaruotos pajamos preziumuojamos, kai neegzistuojančios skolos yra įtrauktos į mokesčių mokėtojo apskaitą.

5. Remiantis minėtomis prielaidomis, nustatyta pajamų suma siejama su anksčiausiais finansiniais metais, kurių senaties terminas nesuėjęs, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad ji susijusi su vienais ar keleriais kitais finansiniais metais.

6. Bet kuriuo atveju turtas ar teisės, dėl kurių [Bendrojo mokesčių įstatymo] aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje nurodyta pareiga pateikti informaciją nebuvo įvykdyta per nustatytą terminą, laikomi įgytais iš nedeklaruotų pajamų, siejamų su anksčiausiais finansiniais metais, kurių senaties terminas nesuėjęs ir kurie dar gali būti patikslinti.

Vis dėlto šioje dalyje numatytos nuostatos netaikomos, jeigu mokesčių mokėtojas pateikia įrodymų, kad jo turimas turtas ar teisės buvo įgyti iš pajamų, deklaruotų arba gautų finansiniais metais, kuriais jis nebuvo apmokestintas šiuo mokesčiu.

<...>“

- 5 Įstatymo Nr. 7/2012 pirmoji papildoma nuostata „Sankcijų už nepagrįstą kapitalo prieaugį ir preziumuojamą pajamų gavimą sistema“ suformuluota taip:

„Taikant [Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo] 39 straipsnio 2 dalies ir 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu 4/2004 patvirtintos Pelno mokesčio įstatymo suvestinės redakcijos 134 straipsnio 6 dalies nuostatas [kurios buvo perkeltos į Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalį], nustatomas mokesčių teisės pažeidimas, kuris bus laikomas labai sunkiu ir už kurį bus skiriama bauda, lygi 150 % sankcijos sumos.

Sankcija apskaičiuojama pagal bendrą vertės sumą, nustatytą taikant ankstesnėje dalyje nurodytus straipsnius. <...>“

Ikiteisminė procedūra

- 6 2015 m. lapkričio 20 d. oficialiu pranešimu Komisija atkreipė Ispanijos valdžios institucijų dėmesį į tam tikrų aspektų, susijusių su pareiga „720 formoje“ deklaruoti užsienyje esantį turtą arba teises, nesuderinamumą su Sąjungos teise. Jos teigimu, pasekmės, susijusios su šios pareigos nesilaikymu, buvo neproporcingos atsižvelgiant į Ispanijos teisės aktais siekiamą tikslą.
- 7 2016 m. vasario 29 d. Ispanijos Karalystei pateikus atsakymą, kuriame ši valstybė narė ginčijo bet kokio nesuderinamumo su Sąjungos teise buvimą, 2017 m. vasario 15 d. Komisija pateikė pagrįstą nuomonę, joje pakartojo savo oficialiame pranešime nurodytą poziciją.
- 8 2017 m. balandžio 12 d. ir 2019 m. gegužės 31 d. Ispanijos Karalystė atsakė į šią pagrįstą nuomonę. Remdamasi tam tikrais praktiniais pavyzdžiais ji iš esmės tvirtino, kad nagrinėjami teisės aktai yra suderinami su Sąjungos teise.
- 9 Kadangi Ispanijos Karalystės argumentai Komisijos neįtikino, 2019 m. spalio 23 d. ji, remdamasi SESV 258 straipsniu, pareiškė šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl nagrinėjamų laisvių

- 10 Savo ieškinyje Komisija teigia, kad Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45, 49, 56 ir 63 straipsnius ir EEE susitarimo 28, 31, 36 ir 40 straipsnius dėl pasekmių, kurios teisės aktuose siejamos su pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą arba teises neįvykdymu arba jos į įvykdymu netinkamai ar pavėluotai pateikiant „720 formą“.
- 11 Primintina, kad, kai nacionalinė priemonė yra susijusi su keliomis Sutartyse užtikrintomis judėjimo laisvėmis, Teisingumo Teismas aptariamą priemonę iš esmės nagrinėja tik remdamasis viena iš šių laisvių, jeigu remiantis šios priemonės dalyku paaiškėja, kad viena iš jų yra papildoma, palyginti su kita, ir gali būti su ja susieta (šiuo klausimu dėl priemonės, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu ir įsisteigimo laisve, žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89–93 punktus; 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker ir Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 25–31 punktus; dėl priemonės, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu ir laisvu paslaugų teikimu, žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, 39 punktą).
- 12 Pagal šioje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, jeigu Ispanijos rezidentai nedeklaruoja arba netinkamai ar pavėluotai deklaruoja užsienyje turimą turtą arba teises, jų mokėtinas mokestis perskaičiuojamas remiantis sumomis, atitinkančiomis šio turto ar teisių vertę, įskaitant atvejus, kai šis turtas ar teisės buvo įgytos per laikotarpį, dėl kurio jau pasibaigęs senaties terminas; taip pat skiriama proporcinga bauda ir konkrečios fiksuoto dydžio baudos.
- 13 Tokie teisės aktai, kurie yra bendrai susiję su Ispanijos rezidentų turto ar teisių užsienyje turėjimu, nors tokiu turėjimu nebūtinai siekiama įsigyti užsienyje įsteigtų subjektų akcijų arba jis iš esmės motyvuojamas pageidavimu pasinaudoti finansinėmis paslaugomis, patenka į kapitalo judėjimo laisvės taikymo sritį. Nors šie teisės aktai taip pat gali paveikti laisvą paslaugų teikimą ir įsisteigimo laisvę, šios laisvės yra papildomos, palyginti su kapitalo judėjimo laisve, su kuria jos gali būti susietos. Bet kuriuo atveju tas pats pasakytina ir apie laisvą darbuotojų judėjimą.
- 14 Be to, reikia konstatuoti, kad Komisija nepateikė pakankamai įrodymų, kad Teisingumo Teismas galėtų įvertinti, kaip nagrinėjami nacionalinės teisės aktai daro poveikį laisvam Sąjungos piliečių ar darbuotojų judėjimui, užtikrinamam pagal SESV 21 ir 45 straipsnius.
- 15 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Komisijos iškelti prieštaravimai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant į pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį garantuojamą laisvą kapitalo judėjimą, kurio teisinė taikymo sritis iš esmės yra ta pati (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-521/07, EU:C:2009:360, 33 punktą ir 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-267/09, EU:C:2011:273, 51 punktą).

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

Šalių argumentai

- 16 Komisijos teigimu, ginčijami teisės aktai, kurie neturi atitiktis, kiek tai susiję su nacionalinėje teritorijoje mokesčių mokėtojų turimu turtu ar teisėmis, riboja laisvą kapitalo judėjimą, nes jais Ispanijos rezidentai atgrasomi nuo jų lėšų perkėlimo į užsienį. Ji teigia, kad, kaip Teisingumo Teismas jau pripažino 2009 m. birželio 11 d. Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot* (C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 36–40 punktai), nėra objektyvaus skirtumo tarp Ispanijoje reziduojančių mokesčių mokėtojų, atsižvelgiant į tai, ar jų lėšos yra Ispanijos teritorijoje, ar už jos ribų.
- 17 Ispanijos Karalystė savo ruožtu mano, kad asmenys, nuslėpę savo lėšas dėl mokestinių priežasčių, negali remtis kapitalo judėjimo laisve. Be to, ji tvirtina, kad sankcijos, susijusios su pareigos pateikti informaciją nesilaikymu, negali būti laikomos ribojančiomis šią laisvę, nes jos būtinos siekiant užtikrinti šios pareigos veiksmingumą. Bet kuriuo atveju, jos nuomone, atsižvelgiant į mokestinio patikrinimo galimybes, mokesčių mokėtojų, kurių lėšos yra Ispanijos teritorijoje, padėtis nėra tokia pati kaip mokesčių mokėtojų, kurių turtas yra už jos ribų.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 18 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją kapitalo judėjimo apribojimai, kaip apibrėžta SESV 63 straipsnio 1 dalyje, apima valstybės narės nustatytas priemones, kurios gali atgrasyti, užkirsti kelią ar apriboti tos valstybės investuotojų galimybes investuoti kitose valstybėse (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija / Belgija*, C-478/98, EU:C:2000:497, 18 punktą; 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-112/05, EU:C:2007:623, 19 punktą ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimo *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 44 punktą).
- 19 Nagrinėjamu atveju pareiga deklaruoti užsienyje esantį turtą ar teises naudojant „720 formą“ ir sankcijos, susijusios su netinkamu ar pavėluotu šios pareigos vykdymu (tokia pareiga ir sankcijos netaikomos Ispanijoje esančio turto ar teisių atveju), lemia skirtingą Ispanijos rezidentų vertinimą pagal jų turto buvimo vietą. Ši pareiga gali atgrasyti, trukdyti ar riboti šios valstybės narės rezidentų galimybes investuoti kitose valstybėse narėse, todėl, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs dėl teisės aktų, kuriais siekiama užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su turto slėpimu užsienyje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį ir EEE 40 straipsnį (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 36–40 punktus).
- 20 Aplinkybė, kad šie teisės aktai skirti mokesčių mokėtojams, nuslėpusiems jų lėšas dėl mokestinių priežasčių, negali paneigti šios išvados. Iš tiesų tai, kad teisės aktų tikslas yra užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, nekliudo konstatuoti kapitalo judėjimo apribojimo buvimo. Šis tikslas yra tik vienas iš svarbiausių bendrojo intereso pagrindų, galinčių pateisinti tokio apribojimo nustatymą (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 45 ir 46 punktus, ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, 30 punktą).

Dėl laisvo kapitalo judėjimo ribojimo pateisinimo

Šalių argumentai

- 21 Tuo atveju, jei ginčijami teisės aktai būtų laikomi kapitalo judėjimo apribojimu, Komisija ir Ispanijos Karalystė sutaria, kad jie gali būti pateisinami būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir siekiu kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu. Vis dėlto Komisija tvirtina, kad šiais teisės aktais viršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 22 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 20 punkte, būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą ir kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje yra vienas iš bendrojo intereso pagrindų, galinčių pateisinti judėjimo laisvių apribojimo nustatymą (šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 45 ir 46 punktus ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, 30 punktą).
- 23 Dėl laisvo kapitalo judėjimo SESV 65 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo srityje.
- 24 Šiuo atveju, kadangi nacionalinių valdžios institucijų turimos informacijos apie jų mokesčių mokėtojų užsienyje turimas lėšas lygis apskritai yra mažesnis už tą, kurią jos turi dėl jų teritorijoje esančių lėšų, net ir atsižvelgiant į valstybių narių keitimosi informacija ar administracinės pagalbos mechanizmus, ginčijami teisės aktai atrodo esantys tinkami siekiamų tikslų įgyvendinimui užtikrinti. Vis dėlto reikia patikrinti, ar jie neviršija to, kas būtina jiems pasiekti.

Dėl užsienyje laikomų lėšų kvalifikavimo kaip „nepagrįsto kapitalo prieaugio“ nesuteikiant galimybės pasinaudoti senatimi proporcingumo

Šalių argumentai

- 25 Komisijos teigimu, pareigos informuoti neįvykdymas arba netinkamas ar pavėluotas „720 formos“ pateikimas, atsižvelgiant į Ispanijos teisės aktų leidėjo siekiamus tikslus, sukelia neproporcingų pasekmių, nes dėl jų atsiranda nenuginčijama prezumpcija (kad gaunamos nedeklaruotos pajamos, lygios aptariamo turto ar teisių vertei), dėl kurios iš mokesčių mokėtojo gali būti reikalaujamas mokestis už atitinkamas sumas, ir jis negali remtis senaties taisyklėmis arba išvengti mokesčio teigdamas, kad praeityje sumokėjo mokestį už šį turtą arba teises.
- 26 Ispanijos Karalystė ginčija nenuginčijamą prezumpciją sukčiavimo mokesčių srityje. Ji tvirtina, kad turi būti nustatytas turto ir teisių slėpimas ir tai, jog mokesčių mokėtojas nesumokėjo atitinkamo mokesčio, kad dėl šio turto ar teisių nedeklaravimo arba pavėluoto deklaravimo pateikiant „720 formą“ atsirastų mokesčių mokėtojo nedeklaruotų pajamų gavimo prezumpcija. Ispanijos Karalystė taip pat ginčija tai, kad nėra jokios senaties taisyklės. Jos teigimu, Ispanijos

teisėje yra tik ypatybė, susijusi su senaties termino eigos pradžia, kuri pagal *actio nata* taisyklę pradedama skaičiuoti tik tada, kai mokesčių administratorius sužino apie turto ar teisių, dėl kurių nesilaikyta pareigos informuoti ar ši pareiga įvykdyta netinkamai arba pavėluotai, buvimą.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 27 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją vien tai, kad mokesčių mokėtojas rezidentas turi turto ar teisių už valstybės narės teritorijos ribų, negali būti pagrindas daryti bendrą prielaidą, kad jis vengia mokėti mokesčius ir juos slepia (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 51 punktą ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 60 punktą).
- 28 Be to, nuostata, pagal kurią sukčiavimo prezumpcija nustatoma tik remiantis joje numatytų sąlygų įvykdymu, nesuteikiant mokesčių mokėtojui jokios galimybės paneigti šią prezumpciją, iš esmės viršija tai, kas yra būtina kovos su mokesčių slėpimu ir vengimu tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 37 punktą ir nurodytą jurisprudenciją ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *X (Trečiosiose šalyse įsteigtos tarpinės bendrovės)*, C-135/17, EU:C:2019:136, 88 punktą).
- 29 Iš Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalies matyti, kad mokesčių mokėtojas, kuris nesilaikė pareigos pateikti informaciją arba tai padarė netinkamai ar pavėluotai, gali išvengti, kad į mokesčio, mokėtino už seniausius finansinius metus prieš pasibaigiant senaties terminui, bazę būtų įtrauktos (kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis) sumos, atitinkančios šio pateikiant „720 formą“ nedeklaruoto turto ar teisių vertę, jei pateikia įrodymą, kad šis turtas ar teisės buvo įgyti už deklaruotas pajamas arba pajamas, kurios buvo gautos per mokestinius laikotarpius, kuriais jis nebuvo mokesčių mokėtojas.
- 30 Be to, Ispanijos Karalystė tvirtina, o Komisija jai neprieštarauja, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas neišsaugojo įrodymo apie anksčiau sumokėtą mokestį už sumas, kurios buvo panaudotos įsigyjant nedeklaruotą turtą ar teises pateikiant „720 formą“, automatiškai nereiškia, kad šios sumos įtraukiamos į mokesčių mokėtojo mokėtino mokesčio bazę kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis. Ši valstybė narė nurodo, kad pagal bendrąsias įrodinėjimo pareigos vertinimo taisykles mokesčių administratorius visais atvejais turi įrodyti, kad mokesčių mokėtojas neįvykdė savo pareigos sumokėti mokestį.
- 31 Iš to, kas išdėstyta, matyti, pirma, kad Ispanijos teisės aktų leidėjo nustatyta nepagrįsto kapitalo prieaugio prezumpcija nėra paremta vien tuo, kad mokesčių mokėtojas turi turto ar teisių užsienyje, nes jos atsiradimas siejamas su tuo, kad jis nesilaikė konkrečių deklaravimo pareigų, kurios jam kyla dėl šio turto ar teisių, arba jas įvykdė pavėluotai. Kita vertus, remiantis Teisingumo Teismui pateikta informacija, mokesčių mokėtojas gali paneigti šią prezumpciją ne tik pateikdamas įrodymų, kad aptariamas turtas ar teisės buvo įgytos iš deklaruotų pajamų ar pajamų, gautų finansiniais metais, kuriais jis nebuvo mokesčių mokėtojas, bet ir, jeigu jis negali pateikti tokių įrodymų, teigdamas, kad įvykdė savo pareigą sumokėti mokestį už pajamas, už kurias įsigijo šį turtą ar teises (tai turi patikrinti mokesčių administratorius).
- 32 Šiomis aplinkybėmis neatrodo, kad Ispanijos teisės aktų leidėjo nustatyta prezumpcija yra neproporcinga mokesčių kontrolės veiksmingumo užtikrinimo ir kovos su sukčiavimu ir mokesčių vengimu tikslais.

- 33 Šios išvados negali paneigti mokesčių mokėtojo bandymas paneigti šią prezumpciją teigiant, kad turtas ar teisės, dėl kurių jis nesilaikė pareigos informuoti arba tai padarė netinkamai ar pavėluotai, buvo įgytas per senaties terminą. Iš tiesų rėmimasis senaties taisykle negali paneigti mokesčių slėpimo ar vengimo prezumpcijos, o tik leidžia išvengti pasekmių, kurių turėtų kilti taikant šią prezumpciją.
- 34 Vis dėlto reikia patikrinti, ar Ispanijos teisės aktų leidėjo pasirinkimas senaties srityje pats savaime nėra neproporcingas siekiamiems tikslams.
- 35 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalį remdamasis „720 forma“ mokesčių administratorius iš tikrųjų gali neribotai laikotarpiu perskaičiuoti mokėtiną mokestį nuo sumos, atitinkančios užsienyje esančio ir nedeklaruoto (ar deklaruoto netinkamai ar pavėluotai) turto ar teisių vertę. Tas pats pasakytina ir apie tai, kad taikydamas *actio nata* taisyklę Ispanijos teisės aktų leidėjas tik norėjo nustatyti senaties termino eigos pradžią (t. y. dieną, kada mokesčių administratorius pirmą kartą sužino apie užsienyje turimą turtą ar teises), nes toks pasirinkimas praktiškai leidžia administratoriui neapibrėžtą laikotarpį apmokestinti pajamas, atitinkančias šio turto vertę, neatsižvelgiant į finansinius metus ar metus, per kuriuos įprastai turėjo būti apmokestintos atitinkamos sumos.
- 36 Be to, iš Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalies matyti, kad pareigos pateikti informaciją nesilaikymas ar pavėluotas jos įvykdymas lemia tai, kad į mokesčio mokėtojo mokėtino mokesčio bazę įtraukiamos sumos, atitinkančios užsienyje esančio nedeklaruoto turto ar teisių vertę, įskaitant atvejus, kai šis turtas ar teisės įtraukti į kapitalą per metus arba finansinius metus, dėl kurių jau pasibaigęs senaties terminas dieną, kai turėjo būti įvykdyta pareiga pateikti informaciją. Vis dėlto mokesčių mokėtojas, kuris įvykdė šią pareigą per nustatytą terminą, išsaugo teisę pasinaudoti senaties terminu, kiek tai susiję su galimai nuslėptomis pajamomis, kurios buvo panaudotos įsigyti užsienyje turimam turtui ar teisėms.
- 37 Iš to, kas išdėstyta, matyti ne tik tai, kad Ispanijos teisės aktų leidėjo priimta priemonė turi naikinamąjį poveikį, bet ir tai, kad ji leidžia mokesčių administratoriui ginčyti senaties terminą, kuris jau suėjo mokesčių mokėtojui.
- 38 Nors nacionalinės teisės aktų leidėjas gali nustatyti prailgintą senaties terminą mokesčių kontrolei užtikrinti ir kovoti prieš sukčiavimą ir mokesčių vengimą, susijusį su užsienyje turimų lėšų slėpimu, su sąlyga, kad šis terminas neviršija to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, atsižvelgiant į, be kita ko, keitimosi informacija ir valstybių narių administracinio bendradarbiavimo mechanizmus (žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, EU:C:2009:368, 66, 72 ir 73 punktus), taip negali būti nustatomas mechanizmas, kuriuo praktiškai neribotai būtų prailgintas laikotarpis, per kurį gali būti apmokestinama, arba atnaujinamas jau pasibaigęs senaties terminas.
- 39 Iš tiesų pagrindinis teisinio saugumo reikalavimas iš esmės draudžia valdžios institucijoms neribotą laiką naudotis savo įgaliojimais, kad būtų nutraukta neteisėta padėtis (pagal analogiją žr. 1972 m. liepos 14 d. Sprendimo *Geigy / Komisija*, 52/69 EU:C:1972:73, 21 punktą).

- 40 Nagrinėjamu atveju, kaip nurodyta šio sprendimo 35 ir 36 punktuose, mokesčių administratoriaus galimybė veikti be apribojimų laiko atžvilgiu ar net ginčyti jau suėjusį senaties terminą kyla tik dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesilaikė formalumo, t. y. įvykdyti pareigą informuoti apie užsienyje turimą turtą ar teises.
- 41 Nustačius tokias sunkias pasekmes prievolės deklaruoti nesilaikymo atveju, Ispanijos teisės aktų leidėjo pasirinkimas viršija tai, kas būtina mokesčių kontrolės veiksmingumui užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu bei mokesčių vengimu, nekeltant klausimo dėl valstybių narių keitimosi informacija ar administracinio bendradarbiavimo mechanizmų buvimo pasekmių.

Dėl 150 % dydžio baudos proporcingumo

Šalių argumentai

- 42 Komisija teigia, kad nustatęs už pareigos pateikti informaciją neįvykdymą arba pavėluotą vykdymą proporcinę, automatinę ir nekoreguojamą 150 % dydžio baudą, apskaičiuotą nuo sumų, atitinkančių užsienyje turimų teisių ar turto vertę, Ispanijos teisės aktų leidėjas nustatė neproporcingą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.
- 43 Konkrečiai kalbant, Komisija tvirtina, kad šios baudos dydis yra kur kas didesnis už progresinius baudos tarifus, taikomus tuo atveju, kai apmokestinamosios pajamos yra pavėluotai deklaruojamos susiklosčius visiškai nacionalinei situacijai; atsižvelgiant į nustatytą vėlavimą jų dydis yra 5, 10, 15 ar 20 % mokesčių mokėtojo mokėtinų mokesčių, nors, skirtingai nuo pastarųjų baudų, susijusių su pareigos sumokėti mokesčių nesilaikymu, 150 % dydžio bauda skiriama už formalios pareigos pateikti informaciją nesilaikymą, dėl kurios paprastai neatsiranda prievolė mokėti papildomą mokesčių.
- 44 Ši institucija taip pat pažymi mananti, kad negalima atsižvelgti į 2017 m. birželio 6 d. išaiškinime numatytas keitimo galimybes, nes šis išaiškinimas neturi įstatymo galios ir yra vėlesnis už pagrįstos nuomonės pateikimo datą. Ji pabrėžia, kad be mokesčių administratoriaus patikrinimo mokesčių mokėtojai negali įrodyti, kad jų užsienyje turimas turtas ar teisės buvo įgytos už deklaruotas ir apmokestintas pajamas, ir jam automatiškai skiriama 150 % dydžio bauda; tai prilygsta nenuginčijamos sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos nustatymui ir visiškai neatsižvelgiama į bendrą mokestinę skolą, tenkančią mokesčių mokėtojui, nes proporcinga 150 % dydžio bauda sudedama su Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje nustatytomis fiksuotomis baudomis.
- 45 Ispanijos vyriausybė savo ruožtu mano, kad sankcijų proporcingumą turi vertinti tik nacionalinės valdžios institucijos, nes šis klausimas nėra suderintas Europos lygiu. Atsižvelgdama į tai ji tvirtina, kad 150 % dydžio baudos tikslas yra nubausti už pareigos deklaruoti neįvykdymą, kai nebuvo patikslintas atitinkamas mokestis, t. y. mokesčių vengimo veiksmus, ir dėl to ji negali būti lyginama su delspinigiais už pavėluotą deklaracijos pateikimą, kuriais siekiama tik paskatinti mokesčių mokėtojus laikytis nustatytų terminų.
- 46 Ispanijos Karalystė taip pat mano, kad reikia atsižvelgti į 2017 m. birželio 6 d. išaiškinime, kurio turinys patenka į įstatymo taikymo sritį atgaline data, suteiktas keitimo galimybes ir į pagal proporcingumo principą valdžios institucijai pagal nacionalinę teisę suteiktą bendrąją keitimo teisę.

47 Galiausiai ši valstybė narė ginčija automatinį 150 % dydžio baudos pobūdį ir teigia, kad ji gali būti skirta tik tada, kai yra pažeidimo, už kurį baudžiama, sudėties elementų, kad mokesčių mokėtojo kaltės įrodinėjimo našta vis dar tenka administratoriui ir kad praktiškai ši bauda nėra sistemingai skiriama. Be to, atsižvelgiant į 150 % dydžio baudos ypatybes, jos proporcingumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į bausmes, taikomas sunkiausiais atvejais, kai nesumokama mokesčių skola; tokių baudų dydis nusikaltimo mokesčių srityje atveju gali siekti 600 % nuo mokesčių mokėtojo mokėtino mokesčio sumos.

Teisingumo Teismo vertinimas

48 Pirmiausia reikia priminti, kad nors, nesant suderinimo Sąjungos teisėje, valstybės narės turi pasirinkti, jų manymu, tinkamas sankcijas tiesioginių mokesčių srityje reglamentuojančiuose nacionalinės teisės aktuose numatytų pareigų nevykdymo atveju, vis dėlto jos turi įgyvendinti savo kompetenciją laikydamosi šios teisės ir jos bendrųjų principų, taigi, ir proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimo *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, 67 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

49 Kalbant apie 150 % dydžio baudos proporcingumą, iš Įstatymo Nr. 7/2012 pirmos papildomos nuostatos matyti, kad taikant Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį arba 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu Nr. 4/2004 patvirtinto konsoliduotos redakcijos Pelno mokesčio įstatymo, kurio nuostatos vėliau buvo perkeltos į Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalį, 134 straipsnio 6 dalį skiriama bauda lygi 150 % bendros mokesčio, mokėtino už sumas, atitinkančias užsienyje turimo turto ar teisių vertę, sumos. Ši bauda pridedama prie Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje numatytų fiksuotų baudų, kurios taikomos kiekvienam trūkstamam, neišsamiam, netiksliam ar melagingam informacijos vienetui arba duomenų kategorijai, kurios turi būti pateiktos „720 formoje“.

50 Nors Ispanijos Karalystė teigia, kad šia proporcinga bauda baudžiama už esminės prievolės sumokėti mokesčių nevykdymą, reikia konstatuoti, kad jos skyrimas yra tiesiogiai susijęs su deklaravimo pareigų pažeidimu. Iš tiesų tai taikoma tik mokesčių mokėtojams, kurių situacijai taikoma Fizinių asmenų pajamų mokesčio 39 straipsnio 2 dalis arba Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalis, t. y. mokesčių mokėtojams, kurie nesilaikė pareigos informuoti apie turtą ar teises užsienyje arba ją įvykdė netinkamai ar pavėluotai, išskyrus tuos, kurie, nors ir įsigijo tokio turto ar teisių iš nedeklaruotų pajamų, vis tiek įvykdė šią pareigą.

51 Be to, nors Ispanijos Karalystė teigia, kad praktiškai proporcinga 150 % dydžio bauda skiriama įvertinus kiekvieną konkretų atvejį ir kad jos dydis gali būti pakeistas, iš Įstatymo Nr. 7/2012 pirmos papildomos nuostatos formuluotės galima suprasti, kad vien dėl to, jog taikoma Fizinių asmenų pajamų mokesčio 39 straipsnio 2 dalis arba Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalis, galima konstatuoti mokesčių teisės pažeidimą, kuris laikomas labai sunkiu, ir už jį baudžiama 150 % nuslėptų mokesčių sumos dydžio bauda (šis dydis neįtvirtintas kaip viršutinė riba).

52 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad į 2017 m. birželio 6 d. išaiškinime, kai 2017 m. vasario 15 d. Komisija Ispanijai išsiuntė pagrįstą nuomonę, suteiktas keitimo galimybes šiame ieškinyje negalima atsižvelgti, nes išipareigojimų neįvykdymas pagal suformuotą jurisprudenciją turi būti vertinamas atsižvelgiant į valstybės narės padėtį pagrįstoje nuomonėje nustatyto termino pabaigoje (šiuo klausimu žr. 2020 m. sausio 22 d. Sprendimo *Komisija / Italija (Kovos su*

pavėluotu mokėjimu direktyva), C-122/18, EU:C:2020:41, 58 punktą). Aplinkybė, kad šiame išaiškinime pateiktas aiškinimas atgaline data patenka į įstatymo taikymo sritį, šiuo klausimu neturi reikšmės.

- 53 Galiausiai reikia pažymėti, kad nustatyta proporcinga bauda yra labai didelė; dėl to ji yra ypač represinio pobūdžio ir daugeliu atveju gali lemti tai, kad, atsižvelgiant į tai, kad ji sumuojama su Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje numatytomis fiksuotomis baudomis, mokesčių mokėtojo mokėtinės sumos už pareigos informuoti apie jo turtą ar teises užsienyje pažeidimą sudaro daugiau kaip 100 % šių teisių ar jų vertės (kaip tai pažymi Komisija).
- 54 Šiomis aplinkybėmis ši institucija nustatė, kad mokesčių mokėtojui nesilaikant savo deklaratyvio pareigų, susijusių su užsienyje esančiu jo turtu ar teisėmis, numatęs proporcingą 150 % dydžio baudą, kuri apskaičiuojama nuo sumų, atitinkančių šio turto ar teisių vertę ir kuri gali būti sumuojama su fiksuotomis baudomis, Ispanijos teisės aktų leidėjas neproporcingai apribojo laisvą kapitalo judėjimą.

Dėl fiksuotų baudų proporcingumo

Šalių argumentai

- 55 Galiausiai, Komisijos teigimu, neproporcingas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra tai, kad tuo atveju, kai neįvykdoma pareiga informuoti apie užsienyje turimą turtą ar teises arba jei ši pareiga įvykdoma netinkamai ar pavėluotai, numatytos didesnės fiksuotos baudos nei numatytosios už panašius pažeidimus išimtinai nacionaliniame kontekste, neatsižvelgiant į informaciją, kurią mokesčių administratorius galėtų turėti apie šį turtą.
- 56 Bet kuriuo atveju Komisija mano, jog to, kad dėl pareigos pateikti informaciją, kuri yra paprasta formali pareiga ir kurios nesilaikymas nesukelia jokios tiesioginės ekonominės žalos mokesčių srityje, neįvykdymo arba netinkamo ar pavėluoto įvykdymo skiriamos baudos, kurios, nelygu atvejis, yra 15, 50 arba 66 kartų didesnės nei tos, kuriomis baudžiama už panašius pažeidimus susiklosčius visiškai nacionalinei situacijai ir kurios numatytos Bendrojo mokesčių įstatymo 198 ir 199 straipsniuose, pakanka nustatyti šių baudų neproporcingumą.
- 57 Sutikdama, kad Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje numatytos fiksuotos baudos skiriamos už formalios pareigos, kurios nesilaikymas nesukelia tiesioginės ekonominės žalos mokesčių srityje, pažeidimą, Ispanijos Karalystė mano, kad Komisijos nustatyti palyginimo elementai nėra reikšmingi. Jos teigimu, veikiau reikėtų palyginti fiksuotas baudas, skiriamas už pareigos pateikti informaciją neįvykdymą arba pavėluotą jos įvykdymą, su tomis, kurios skiriamos Ispanijos teisėje numatytos „susijusių sandorių deklaracijos“ nepateikimo atveju, nes ši deklaracija taip pat yra pareigos pateikti informaciją apie piniginius duomenis, kurios turi laikytis su nagrinėjama informacija susijęs mokesčių mokėtojas, forma. Be to, ši valstybė narė mano, kad į mokesčių administratoriaus turimos informacijos apie užsienyje mokesčių mokėtojo turimas lėšas lygi neturėtų būti atsižvelgiama vertinant paskirtų fiksuotų baudų proporcingumą, kuris turi būti nagrinėjamas remiantis tik mokesčių mokėtojo elgesiu.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 58 Pagal Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktą papildomą nuostatą mokesčių mokėtojai privalo pateikti mokesčių administratoriui visą informaciją apie jų turtą ar teises užsienyje, įskaitant nekilnojamąjį turtą, banko sąskaitas, akcijas, lėšas, vertybinius popierius, vertybes ar teises, atitinkančias įstatinį kapitalą, nuosavą kapitalą ar bet kurio subjekto turtą, arba gyvybės ar neįgalumo draudimą, kuri jie turi už Ispanijos teritorijos ribų. Tai, kad mokesčių mokėtojas pateikia mokesčių administratoriui neišsamią, netikslią ar klaidingą informaciją, nepateikia jam reikalaujamos informacijos arba to nepadarą per nustatytą terminą ar nustatyta forma, yra laikoma „mokesčių teisės pažeidimu“ ir už kiekvieną trūkstamos, neišsamios, netikslios ar klaidingos informacijos vienetą ar duomenų kategoriją skiriama 5 000 EUR dydžio bauda, kurios minimali suma yra ne mažiau kaip 10 000 EUR, o už kiekvieną pavėluotai arba ne skaitmenine forma (kai reikalaujama pateikti skaitmenine forma) pateiktą informacijos vienetą ar duomenų kategoriją – 100 EUR bauda, kurios minimali suma yra ne mažiau nei 1 500 EUR.
- 59 Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje taip pat numatyta, kad šios baudos negali būti skiriamos kartu su šio įstatymo 198 ir 199 straipsniuose, kuriuose bendrai nustatomos sankcijos, taikomos mokesčių mokėtojams, nevykdantiems savo deklaratavimo pareigos arba ją atliekantiems netinkamai, pavėluotai ar ne nustatytu būdu, numatytomis baudomis. Pagal šias nuostatas, jeigu nėra tiesioginės ekonominės žalos mokesčių srityje, nepateikus deklaracijos per nustatytą terminą, išskyrus ypatingus atvejus, baudžiama pinigine 200 EUR bauda, kurios suma sumažinama per pusę, jei mokesčių mokėtojas ją pateikia pavėluotai, prieš tai nepateikęs mokesčių administratoriui prašymo. Pateikus neišsamią, netikslią ar melagingą deklaraciją skiriama fiksuota 150 EUR bauda, o pateikus ne nustatytos formos deklaraciją – fiksuota 250 EUR bauda.
- 60 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje baudžiama už paprasčiausių deklaratavimo ar visiškai formalių pareigų, susijusių su tuo, kad mokesčių mokėtojas turi turto ar teisių užsienyje, pažeidimą skiriant labai dideles fiksuotas baudas, nes jos taikomos kiekvienam atitinkamam informacijos vienetui ar duomenų kategorijai, neatsižvelgiant į konkretų atvejį, nustatčius minimalią 1 500 ar 10 000 EUR sumą, ir jų bendra suma nėra ribojama. Be to, šios fiksuotos baudos sudedamos su Įstatymo Nr. 7/2012 pirmoje papildomoje nuostatoje numatyta proporcinga 150 % dydžio bauda.
- 61 Iš to, kas išdėstyta, taip pat matyti, kad šių fiksuotų baudų dydis neturi nieko bendra su suma, kurią mokesčių mokėtojai turi sumokėti pagal Bendrojo mokesčių įstatymo 198 ir 199 straipsnius ir kuri atrodo esanti panaši į fiksuotas baudas, nes jomis baudžiama už pareigų, panašių į numatytas Bendrojo mokesčių įstatymo aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje, nevykdymą.
- 62 Šių požymių pakanka įrodyti, kad šioje nuostatoje numatytos fiksuotos baudos yra neproporcingas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.
- 63 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti:
- numatydamą, kad pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises nevykdymas arba netinkamas ar pavėluotas jos įvykdymas lemia nedeklaruotų pajamų, atitinkančių šio turto vertę, kaip „nepagrįsto kapitalo prieaugio“, apmokestinimą, nesant galimybės praktiškai pasinaudoti senaties terminu,

- už pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymą ar netinkamą ar pavėluotą įvykdymą numatydamą proporcingą 150 % mokesčio, apskaičiuoto nuo sumų, atitinkančių šio turto ar teisių vertę, dydžio baudą, kuri gali būti sumuojama su fiksuotomis baudomis, ir
- už pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymą ar netinkamą ar pavėluotą įvykdymą numatydamą fiksuotas baudas, kurių dydis neturi nieko bendra su sankcijomis, numatytomis už panašius pažeidimus išimtinai nacionaliniame kontekste ir kurių bendra suma nėra ribojama,

Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir pagal EEE susitarimo 40 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Ispanijos Karalystės ir pastaroji pralaimėjo bylą, iš šios valstybės narės reikia priteisti bylinėjimosi išlaidas.

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

- 1. – numatydamą, kad pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises nevykdymas arba netinkamas ar pavėluotas jos įvykdymas lemia nedeklaruotų pajamų, atitinkančių šio turto vertę, kaip „nepagrįsto kapitalo prieaugio“, apmokestinimą, nesant galimybės praktiškai pasinaudoti senaties terminu,**

– už pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymą ar netinkamą ar pavėluotą įvykdymą numatydamą proporcingą 150 % dydžio mokesčio, apskaičiuoto nuo sumų, atitinkančių šio turto ar teisių vertę, baudą, kuri gali būti sumuojama su fiksuotomis baudomis, ir,

– už pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymą ar netinkamą ar pavėluotą įvykdymą numatydamą fiksuotas baudas, kurių dydis neturi nieko bendra su sankcijomis, numatytomis už panašius pažeidimus išimtinai nacionaliniame kontekste ir kurių bendra suma nėra ribojama,

Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir pagal 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnį;

- 2. priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.