



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2022. gada 27. janvārī*

Valsts pienākumu neizpilde – LESD 258. pants – Kapitāla brīva aprīte – Pienākums sniegt informāciju par īpašumu vai tiesībām, kas pieder citās Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstīs – Šī pienākuma neizpilde – Noilgums – Sankcijas

Lietā C-788/19

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2019. gada 23. oktobrī cēla

Eiropas Komisija, ko sākotnēji pārstāvēja *C. Perrin*, *N. Gossement* un *M. Jáuregui Gómez*, pārstāves, vēlāk – *C. Perrin* un *N. Gossement*, pārstāves,

prasītāja,

pret

Spānijas Karalisti, ko pārstāv *L. Aguilera Ruiz* un *S. Jiménez García*, pārstāvji,

atbildētāja,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks *L. Bejs Larsens* [*L. Bay Larsen*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši *Ž. K. Bonišo* [*J.-C. Bonichot*] (referents) un *M. Safjans* [*M. Safjan*],

ģenerālvokāts: *H. Saugmandsgors Ēe* [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretārs: *A. Kalots Eskobars* [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2021. gada 15. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – spāņu.

Spriedums

1 Eiropas Komisija prasības pieteikumā lūdz Tiesu atzīt, ka:

- paredzot, ka pienākuma sniegt informāciju par īpašumiem un tiesībām, kas atrodas ārvalstīs, neizpilde vai novēlota “720. veidlapas” iesniegšana nozīmē šo īpašumu atzīšanu par “nedeklarētiem ienākumiem” bez iespējas atsaukties uz noilgumu;
- automātiski uzliktot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā gadījumā, ja nav izpildīts pienākums sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām vai ja “720. veidlapa” ir iesniegta novēloti; un
- uzliktot fiksētus naudas sodus, kas ir smagāki par sodiem, kuri paredzēti vispārējā sodu tiesiskajā regulējumā par līdzīgiem pārkāpumiem, gadījumos, kad nav izpildīts pienākums sniegt informāciju par īpašumiem un tiesībām ārvalstīs, vai “720. veidlapas” novēlotas iesniegšanas dēļ,

Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 21., 45., 49., 56. un 63. pantā, kā arī 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) 28., 31., 36. un 40. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

2 Saskaņā ar 2003. gada 17. decembra *Ley 58/2003 General Tributaria* (Likums 58/2003 par Vispārējo nodokļu likumu), kas grozīts ar Likumu 7/2012 (turpmāk tekstā – “Vispārējais nodokļu likums”), astoņpadsmito papildu noteikumu:

“1. Saskaņā ar šā likuma 29. un 93. pantu nodokļu maksātājiem atbilstoši normatīvajos aktos paredzētajiem nosacījumiem ir jāsniedz nodokļu iestādēm šāda informācija:

- a) Informācija par ārvalstīs esošiem kontiem, kas atvērti iestādēs, kuras veic banku vai kredītēšanas darbību un kuru īpašnieki vai labuma guvēji ir attiecīgās personas vai attiecībā uz kurām šīm personām ir jebkādas formas pilnvarojums vai tiesības rīkoties.
- b) Informācija par visiem vērtspapīriem, līdzekļiem, vērtībām vai tiesībām, kas pamato dalību jebkādas struktūras pamatkapitālā, pašu kapitālā vai pamatlīdzekļos vai kas attiecas uz pašu kapitāla nodošanu trešām personām, kuru īpašnieki ir attiecīgās personas un kuri ir deponēti vai atrodas ārvalstīs, kā arī informācija par dzīvības vai invaliditātes apdrošināšanu, kuras ņēmējas ir šīs personas, un par mūža vai pagaidu renti, ko tie saņem sakarā ar kapitāla pārskaitījumiem skaidrā naudā, vai arī informācija par kustamo mantu vai nekustamiem īpašumiem, kas iegādāti no ārvalstīs reģistrētām struktūrām.
- c) Informācija par šīm personām ārvalstīs piederošiem nekustamajiem īpašumiem un tiesībām uz nekustamo īpašumu.

[..]

2. Pārkāpumu un sankciju regulējums.

Par pārkāpumu nodokļu jomā uzskata šajā papildu noteikumā paredzēto informatīvo deklarāciju neiesniegšanu noteiktajā termiņā vai nepilnīgas, nepareizas vai nepatiesas informācijas iekļaušanu tajās.

Par pārkāpumu nodokļu jomā uzskata arī minēto deklarāciju iesniegšanu ar kādiem citiem līdzekļiem, kas nav elektroniskie, informātikas un telemātikas līdzekļi, ja ir paredzēts izmantot šādus līdzekļus.

Iepriekš minētie pārkāpumi ir sevišķi smagi, un par tiem soda saskaņā ar šādiem noteikumiem:

- a) Par pienākuma deklarēt ārvalstu kredītiestādēs atvērto kontus neievērošanu soda ar fiksētu naudas sodu 5000 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu kontu un kam būtu bijis jābūt norādītam deklarācijā, vai par jebkādiem nepilnīgi, nepareizi vai nepatiesi sniegtiem datiem; minimālais naudas sods ir 10 000 EUR.

Naudas sods ir 100 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu kontu, bet ne mazāk kā 1500 EUR, ja deklarācija ir iesniegta pēc termiņa bez iepriekšēja pieprasījuma iesniegšanas nodokļu administrācijai. Tāda pati sankcija ir piemērojama gadījumā, ja deklarācija iesniegta ar citiem līdzekļiem, kas nav elektroniskie, informātikas un telemātikas līdzekļi, ja ir paredzēts izmantot šādus līdzekļus.

- b) Par pienākuma deklarēt vērtspapīrus, līdzekļus, vērtības, tiesības, apdrošināšanas un rentes, kas noguldītas, pārvaldītas vai iegūtas ārvalstīs, neizpildi soda ar fiksētu naudas sodu 5000 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz katru atsevišķu aktīvu elementu atkarībā no attiecīgās kategorijas un kam būtu bijis jābūt norādītam deklarācijā, vai par jebkādiem nepilnīgi, nepareizi vai nepatiesi sniegtiem datiem; minimālais naudas sods ir 10 000 EUR.

Naudas sods ir 100 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz katru atsevišķu aktīvu elementu atkarībā no attiecīgās kategorijas, un ne mazāk kā 1500 EUR, ja deklarācija iesniegta pēc termiņa bez iepriekšēja pieprasījuma iesniegšanas nodokļu administrācijai. Tāda pati sankcija ir piemērojama gadījumā, ja deklarācija iesniegta ar citiem līdzekļiem, kas nav elektroniskie, informātikas un telemātikas līdzekļi, ja ir paredzēts izmantot šādus līdzekļus.

- c) Par pienākuma deklarēt ārvalstīs esošos nekustamos īpašumus un tiesības uz nekustamo īpašumu neizpildi soda ar fiksētu naudas sodu 5000 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu un to pašu nekustamo īpašumu vai tām pašām tiesībām uz nekustamo īpašumu un kam būtu bijis jābūt norādītam deklarācijā, vai par nepilnīgi, nepareizi vai nepatiesi sniegtiem datiem; minimālais naudas sods ir 10 000 EUR.

Naudas sods ir 100 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu un to pašu nekustamo īpašumu vai tām pašām tiesībām uz nekustamo īpašumu, nosakot to ne mazāk kā 1500 EUR, ja deklarācija ir iesniegta pēc termiņa bez iepriekšēja pieprasījuma iesniegšanas nodokļu administrācijai. Tāda pati sankcija ir piemērojama gadījumā, ja deklarācija iesniegta ar citiem līdzekļiem, kas nav elektroniskie, informātikas un telemātikas līdzekļi, ja ir paredzēts izmantot šādus līdzekļus.

Šajā papildu noteikumā reglamentētie pārkāpumi un sodi nav kumulējami ar šā likuma 198. un 199. pantā paredzētajiem pārkāpumiem un sodiem.

3. Tiesību aktos, kas reglamentē katru nodokli, var paredzēt īpašas sekas, kādas iestājas, ja nav ievērots šajā papildu noteikumā paredzētais informēšanas pienākums.”

- 3 2006. gada 28. novembra *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* (Likums 35/2006 par fizisko personu ienākuma nodokli, ar ko daļēji groza likumus par uzņēmumu ienākuma nodokli, nerezidentu ienākuma nodokli un īpašuma nodokli), kas grozīts ar Likumu 7/2012 (turpmāk tekstā – “Likums par fizisko personu ienākuma nodokli”), 39. pantā “Nedeklarēti ienākumi” ir noteikts:

“1. Par nedeklarētiem ienākumiem uzskata īpašumus vai tiesības, kuru valdījums, deklarēšana vai iegūšana neatbilst nodokļu maksātāja deklarētajiem ienākumiem vai kapitālam, kā arī neesošu parādu iekļaušanu šā nodokļa vai īpašuma nodokļa deklarācijā vai to iekļaušanu oficiālajos grāmatvedības dokumentos vai reģistros.

Nedeklarētie ienākumi tiek iekļauti tā taksācijas perioda kopējā nodokļa bāzē, kurā tie ir tikuši atklāti, ja vien nodokļu maksātājs nepierāda, ka attiecīgas īpašumtiesības vai īpašumus viņš ir ieguvis pirms noilguma iestāšanās.

2. Katrā ziņā tādu īpašumu vai tiesību valdījumu, deklarēšanu vai iegūšanu, attiecībā uz ko [Vispārējā nodokļu likuma] astoņpadsmitajā papildu noteikumā paredzētais pienākums sniegt informāciju nav ticis izpildīts noteiktajos termiņos, uzskata par nedeklarētiem ienākumiem un tos iekļauj senākā taksācijas gada, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums un ir pieļaujams veikt pārrēķinu, kopējā nodokļa bāzē.

Tomēr šajā punktā paredzētos noteikumus nepiemēro, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka viņam piederošie īpašumi vai tiesības ir iegūtas, izmantojot deklarētus ienākumus vai ienākumus, kas gūti taksācijas gados, par kuriem viņam šis nodoklis nebija jāmaksā.”

- 4 2014. gada 27. novembra *Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades* (Likums 27/2014 par uzņēmumu ienākuma nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”) 121. pantā “Neiegrāmatoti vai nedeklarēti īpašumi un tiesības: prezumēta ienākumu gūšana” ir paredzēts:

“1. Nodokļa maksātāja īpašuma objektus, kas nav iekļauti grāmatvedībā, uzskata par iegūtiem, izmantojot nedeklarētus ienākumus.

Šī prezumpcija pastāv arī iegādes vērtības daļējas slēpšanas gadījumā.

2. Grāmatvedībā neiekļautos īpašuma objektus uzskata par piederošiem nodokļa maksātājam, ja tie atrodas viņa valdījumā.

3. Uzskata, ka nedeklarēto ienākumu summa ir vienāda ar grāmatvedībā neiegrāmatoto īpašumu vai tiesību iegādes vērtību, atskaitot no tās to faktisko parādsaistību summu, kuras uzņemtas, lai finansētu šo (tāpat neiegrāmatoto) iegādi. Neto summa nekādā gadījumā nedrīkst būt negatīva.

Iegādes vērtības summu pārbauda, pamatojoties uz atbilstošajiem attaisnojuma dokumentiem vai, ja tas nav iespējams, saskaņā ar [Vispārējā nodokļu likumā] paredzētajiem novērtēšanas noteikumiem.

4. Prezumpcija par nedeklarētiem ienākumiem pastāv, ja nodokļu maksātāja grāmatvedībā ir iekļauti neesoši parādi.

5. Ienākumu summa, kas noteikta, pamatojoties uz iepriekš minētajām prezumpcijām, tiek piesaistīta senākajam taksācijas gadam, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums, ja vien nodokļu maksātājs nepierāda, ka tā ir attiecināma uz kādu citu vai citiem taksācijas gadiem.

6. Katrā ziņā īpašumu vai tiesības, attiecībā uz ko [Vispārējā nodokļu likuma] astoņpadsmitajā papildu noteikumā paredzētais pienākums sniegt informāciju nav ticis izpildīts noteiktajos termiņos, uzskata par nedeklarētiem ienākumiem un tos iekļauj senākajā taksācijas gadā, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums un ir pieļaujams veikt pārrēķinu.

Tomēr šajā punktā paredzētos noteikumus nepiemēro, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka viņam piederošie īpašumi vai tiesības ir iegūtas, izmantojot deklarētus ienākumus vai ienākumus, kas gūti taksācijas gados, par kuriem viņam šis nodoklis nebija jāmaksā.”

[..]”

- 5 Likuma 7/2012 pirmais papildu noteikums “Sodu sistēma nedeklarētu ienākumu un prezumētu ienākumu gūšanas gadījumā” ir formulēts šādi:

“[Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli] 39. panta 2. punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli konsolidētā teksta, kas apstiprināts ar 2004. gada 5. marta Karaļa leģislatīvo dekrētu 4/2004[, kura noteikumi pēcāk ir pārņemti Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktā], 134. panta 6. punkta piemērošana nozīmē, ka ir noticis sevišķi smags nodarījums nodokļu jomā, par ko soda ar naudas sodu 150 % apmērā no soda summas.

Sodu aprēķina, pamatojoties uz kopējās summas vērtību, kāda ir iegūta, piemērojot iepriekšējā punktā minētos pantus. [..]”

Pirmstiesas procedūra

- 6 Ar 2015. gada 20. novembra brīdinājuma vēstuli Komisija vērsa Spānijas iestāžu uzmanību uz dažu aspektu, kas saistīti ar pienākumu deklarēt ārvalstīs esošos īpašumus vai tiesības, izmantojot “720. veidlapu”, nesaderību ar Savienības tiesībām. Tā uzskata, ka ar šī pienākuma neizpildi saistītās sekas ir nesamērīgas, ņemot vērā Spānijas tiesību aktos izvirzīto mērķi.
- 7 Pēc Spānijas Karalistes 2016. gada 29. februārī nosūtītās atbildes, kurā šī dalībvalsts apstrīdēja jebkādas nesaderības ar Savienības tiesībām esamību, Komisija 2017. gada 15. februārī izdeva argumentētu atzinumu, kurā tā saglabāja brīdinājuma vēstulē paziņoto nostāju.
- 8 Ar 2017. gada 12. aprīļa un 2019. gada 31. maija vēstulēm Spānijas Karaliste atbildēja uz šo argumentēto atzinumu. Būtībā tā, pamatojoties uz dažiem praktiskiem piemēriem, apgalvoja, ka attiecīgie tiesību akti ir saderīgi ar Savienības tiesībām.
- 9 Tā kā Spānijas Karalistes argumenti Komisiju nepārliecināja, tā 2019. gada 23. oktobrī cēla šo prasību, pamatojoties uz LESD 258. pantu.

Par prasību

Par aplūkotajām brīvībām

- 10 Savā prasībā Komisija norāda, ka Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 21., 45., 49., 56. un 63. pantā, kā arī EEZ līguma 28., 31., 36. un 40. pantā paredzētos pienākumus, jo tās tiesību aktos ir paredzētas sekas, kas izriet no pienākuma deklarēt ārvalstīs esošos īpašumus vai tiesības, izmantojot “720. veidlapu”, nepilnīgas vai novēlotas izpildes.
- 11 Jāatgādina, ka tad, ja valsts pasākums attiecas uz vairākām Līgumos garantētajām aprites brīvībām, Tiesa principā pārbauda attiecīgo pasākumu, ņemot vērā tikai vienu no šīm brīvībām, ja, ņemot vērā šī pasākuma priekšmetu, izrādās, ka citas ir pilnīgi otršķirīgas salīdzinājumā ar pirmo minēto un var tikt tai piesaistītas (šajā nozīmē attiecībā uz pasākumu, kas vienlaikus attiecas uz kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, skat. spriedumus, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89.–93. punkts, kā arī 2013. gada 28. februāris, *Beker un Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, 25.–31. punkts, un attiecībā uz pasākumu, kas vienlaikus ir saistīts ar kapitāla brīvu apriti un pakalpojumu sniegšanas brīvību, skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 39. punkts).
- 12 Saskaņā ar šajā lietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem Spānijas rezidenti, kuri nav deklarējuši vai ir novēloti deklarējuši tiem ārvalstīs piederošos īpašumus un tiesības, tiek piemērots nodokļa, kas maksājams par šo īpašumu vai atbilstoši šo tiesību vērtībai, pārrēķins, tostarp, ja pēdējās minētās ir iegūtas laikposmā, attiecībā uz kuru iestājies noilgums, kā arī tiek uzlikts proporcionāls naudas sods un īpaši fiksētie naudas sodi.
- 13 Šāds tiesiskais regulējums, kas vispārīgi attiecas uz Spānijas rezidentu īpašumu vai tiesību turēšanu ārvalstīs, lai gan tiem obligāti nav jābūt ārvalstīs reģistrētu juridisko personu kapitāldaļu iegādei vai ja to pamatā nav vēlmes tur saņemt finanšu pakalpojumus, ietilpst kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomā. Lai gan šī brīvība var ietekmēt pakalpojumu sniegšanas brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību, tās tomēr ir sekundāras salīdzinājumā ar kapitāla brīvu apriti, kurai tās var piesaistīt. Katrā ziņā tas pats attiecas uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.
- 14 Turklāt ir jākonstatē, ka Komisija nav sniegusi pietiekamus pierādījumus, lai ļautu Tiesai novērtēt, kādā veidā attiecīgie valsts tiesību akti ietekmētu LESD 21. un 45. pantā garantēto Savienības pilsoņu brīvu pārvietošanos vai darba ņēmēju brīvu pārvietošanos.
- 15 No iepriekš minētā izriet, ka Komisijas izvirzītie iebildumi ir jāaplūko, ņemot vērā LESD 63. pantā, kā arī EEZ līguma 40. pantā garantēto kapitāla brīvu apriti, kuras juridiskais tvērums būtībā ir tāds pats (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 11. jūnijs, *Komisija/Nīderlande*, C-521/07, EU:C:2009:360, 33. punkts, un 2011. gada 5. maijs, *Komisija/Portugāle*, C-267/09, EU:C:2011:273, 51. punkts).

Par kapitāla aprites ierobežojuma pastāvēšanu

Lietas dalībnieku argumenti

- 16 Komisija uzskata, ka strīdīgais tiesiskais regulējums, kuram nav ekvivalenta attiecībā uz īpašumu vai tiesībām, kas nodokļu maksātājiem pieder iekšzemē, rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, jo tā rezultātā Spānijas rezidenti tiek atturēti pārskaitīt savus aktīvus uz ārvalstīm. Tā apgalvo – kā Tiesa jau ir atzinusi 2009. gada 11. jūnija spriedumā X un *Passenheim-van Schoot* (C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 36.–40. punkts), nav objektīvas atšķirības starp Spānijā dzīvojošiem nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, vai viņu aktīvi ir Spānijas teritorijā vai ārpus tās.
- 17 Spānijas Karalistes valdība savukārt uzskata, ka personas, kas nodokļu apsvērumu dēļ slēpj savus aktīvus, nevar atsaukties uz kapitāla brīvu apriti. Turklāt tā norāda, ka sankcijas, kas saistītas ar pienākuma sniegt informāciju neievērošanu, nevar tikt uzskatītas par tādām, ar kurām tiek noteikti šīs brīvības ierobežojumi, jo tās ir neizbēgamas šī pienākuma efektivitātes nodrošināšanai. Katrā ziņā tā uzskata, ka, ņemot vērā nodokļu kontroles iespējas, nodokļu maksātāji, kuru aktīvi ir Spānijas teritorijā, nav tādā pašā situācijā kā tie, kuru aktīvi ir ārvalstīs.

Tiesas vērtējums

- 18 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla aprites ierobežojumi LESD 63. panta 1. punkta izpratnē citastarp ir tādi dalībvalsts noteikti pasākumi, kas attur, kavē vai ierobežo šīs valsts ieguldītāju iespējas veikt ieguldījumus citās valstīs (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 26. septembris, Komisija/Belģija, C-478/98, EU:C:2000:497, 18. punkts, 2007. gada 23. oktobris, Komisija/Vācija, C-112/05, EU:C:2007:623, 19. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, 44. punkts).
- 19 Šajā gadījumā pienākums deklarēt ārvalstīs esošos īpašumus vai tiesības, izmantojot “720. veidlapu”, un sankcijas, kas ir saistītas ar šī pienākuma neievērošanu vai nepilnīgu vai novēlotu ievērošanu, kuriem nav ekvivalenta attiecībā uz Spānijā esošiem īpašumiem vai tiesībām, rada atšķirīgu attieksmi pret Spānijas rezidentiem atkarībā no to aktīvu atrašanās vietas. Šis pienākums var atturēt, liegt vai ierobežot šīs dalībvalsts rezidentu iespējas veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs un līdz ar to, kā Tiesa jau ir nospriedusi attiecībā uz tiesību aktiem, kuru mērķis ir nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un apkarot krāpšanu nodokļu jomā saistībā ar aktīvu slēpšanu ārvalstīs, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums LESD 63. panta 1. punkta un EEZ līguma 40. panta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 36.–40. punkts).
- 20 Apstākļi, ka šie tiesību akti attiecas uz nodokļu maksātājiem, kuri slēpj savus aktīvus nodokļu apsvērumu dēļ, nevar atspēkot šo secinājumu. Tas, ka tiesību aktu mērķis ir nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, nevar būt šķērslis konstatējumam par kapitāla aprites ierobežojuma esamību. Šie mērķi ir tikai imperatīvi vispārējo interešu apsvērumi, kas var pamatot šāda ierobežojuma ieviešanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 45. un 46. punkts, kā arī 2011. gada 15. septembris, *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, 30. punkts).

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 21 Ja strīdīgais tiesiskais regulējums tiktu uzskatīts par kapitāla aprites ierobežojumu, Komisija un Spānijas Karalistes valdība ir vienisprātis par to, ka to var pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un ar mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Komisija tomēr apgalvo, ka šis tiesiskais regulējums pārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai.

Tiesas vērtējums

- 22 Kā norādīts šī sprieduma 20. punktā, vajadzība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un mērķis apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir viens no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot aprites brīvību ierobežojuma ieviešanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 45. un 46. punkts, kā arī 2011. gada 15. septembris, *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, 30. punkts).
- 23 Attiecībā uz kapitāla apriti atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta b) apakšpunktam LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai novērstu attiecīgās valsts normatīvo aktu pārkāpumus, it īpaši nodokļu jomā.
- 24 Šajā gadījumā, tā kā valsts iestāžu rīcībā esošās informācijas par aktīviem, kas pieder tās nodokļu rezidentiem ārvalstīs, kopumā ir mazāk nekā tās, kāda tām ir attiecībā uz tās iekšzemē esošajiem aktīviem, pat ņemot vērā informācijas apmaiņas vai administratīvās palīdzības mehānismu esamību starp dalībvalstīm, strīdīgais tiesiskais regulējums šķiet piemērots, lai nodrošinātu izvērīto mērķu sasniegšanu. Tomēr ir jāpārbauda, vai tas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams mērķu sasniegšanai.

Par ārvalstīs turēto aktīvu atzīšanas par nedeklarētiem ienākumiem samērīgumu bez iespējas atsaukties uz noilgumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 25 Komisija uzskata, ka pienākuma sniegt informāciju neizpilde vai nepilnīga vai novēlota “720. veidlapas” uzrādīšana rada nesamērīgas sekas, ņemot vērā Spānijas likumdevēja izvērītos mērķus, jo tās rada neatspēkojamu prezumpciju par nedeklarēta ienākuma iegūšanu, kas atbilst attiecīgā īpašuma vai tiesību vērtībai, kā rezultātā nodokļu maksātājam attiecīgās summas tiek apliktas ar nodokli, un viņš nevar atsaukties uz noteikumiem par noilgumu vai izvairīties no šo nodokļu maksāšanas, apgalvojot, ka iepriekš par šo īpašumu vai šīm tiesībām ir samaksājis nodokli.
- 26 Spānijas Karaliste apstrīd neatspēkojamo prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā. Tā norāda, ka attiecīgo īpašumu vai tiesību slēpšana un tas, ka nodokļu maksātājs nav samaksājis atbilstošo nodokli, ir jāpierāda, lai šo īpašumu vai tiesību novēlota deklarēšana, izmantojot “720. veidlapu”, būtu pamats pieņemumam, ka nodokļu maksātājs ir guvis nedeklarētus ienākumus. Spānijas Karaliste apstrīd to, ka nav neviena noteikuma par noilgumu. Tā uzskata, ka Spānijas tiesībās ir tikai viena īpatnība attiecībā uz noilguma termiņa sākumu, kas saskaņā ar *actio nata* noteikumu

sākas tikai datumā, kad nodokļu administrācija uzzina par to īpašumu vai tiesību pastāvēšanu, attiecībā uz kurām nav ticis ievērots informēšanas pienākums vai tas ir veikts nepilnīgi vai novēloti.

Tiesas vērtējums

- 27 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar to vien, ka nodokļu maksātājam rezidentam pieder īpašums vai tiesības ārpus dalībvalsts teritorijas, nevar pamatot vispārēju prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, 51. punkts, un 2013. gada 7. novembris, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 60. punkts).
- 28 Turklāt tiesību norma, ar kuru tiek prezumēta krāpnieciskas rīcības esamība tikai tādēļ, ka tajā paredzētie nosacījumi ir izpildīti, nepiešķirot nodokļa maksātājam nekādu iespēju atspēkot šo prezumpciju, principā pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2019. gada 26. februāris, X (Trīs valstis reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 88. punkts).
- 29 No Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkta izriet, ka nodokļu maksātājs, kurš nav ievērojis pienākumu sniegt informāciju vai kurš to būtu veicis nepilnīgi vai novēloti, var tā nodokļa bāzē, kas ir bijis jāmaksā par senāko taksācijas gadu, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums, kā nedeklarētos ienākumus neiekļaut summas, kuras atbilst tā īpašuma vai tiesību vērtībai, kas nav deklarētas, izmantojot “720. veidlapu”, ja viņš pierāda, ka šis īpašums vai tiesības ir iegūtas, izmantojot deklarētus ienākumus vai ienākumus, kas gūti taksācijas gados, par kuriem viņam šis nodoklis nebija jāmaksā.
- 30 Spānijas Karaliste turklāt norāda, un Komisija to nav pienācīgi apstrīdējusi, – tas, ka nodokļu maksātājs nav saglabājis pierādījumus par iepriekš samaksāto nodokli par summām, kas iztērētas, lai iegādātos, izmantojot “720. veidlapu” nedeklarētos īpašumus vai tiesības, automātiski nenozīmē, ka šīs summas kā nedeklarētie ienākumi tiek iekļautas nodokļa bāzē, kas šim nodokļu maksātājam jāmaksā. Šī dalībvalsts norāda, ka saskaņā ar vispārējiem noteikumiem par pierādīšanas pienākuma maiņu nodokļu administrācijai katrā ziņā ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis savu pienākumu samaksāt nodokli.
- 31 No iepriekš minētā izriet, pirmkārt, ka Spānijas likumdevēja ieviestā prezumpcija par nedeklarētiem ienākumiem nav pamatota tikai ar to, ka nodokļu maksātājam pieder īpašums vai tiesības ārvalstīs, jo tās rašanās pamats ir saistīts ar to, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis vai ir novēloti izpildījis tam noteiktos īpašos deklarēšanas pienākumus attiecībā uz šiem īpašumiem vai šīm tiesībām. Otrkārt, saskaņā ar Tiesai sniegto informāciju nodokļu maksātājs var atspēkot šo prezumpciju, ne tikai iesniedzams pierādījumus par to, ka aplūkotais īpašums vai tiesības ir iegādātas no deklarētajiem ienākumiem vai ienākumiem, kas gūti taksācijas gados, kuros viņš nebija nodokļa maksātājs, bet arī, ja viņš nevar sniegt šādus pierādījumus, norādīdams, ka viņš ir izpildījis savu pienākumu samaksāt nodokli par ienākumiem, par kuriem ir iegādāts šis īpašums vai šīs tiesības, un tas ir jāpārbauda nodokļu administrācijai.

- 32 Šādos apstākļos Spānijas likumdevēja ieviestā prezumpcija nešķiet nesamērīga ar mērķiem nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkarošanu.
- 33 Tas, ka nodokļu maksātājs nevar atspēkot šo prezumpciju, apgalvojot, ka īpašums vai tiesības, uz kuru pamata viņš nav ievērojis informēšanas pienākumu vai ir to veicis nepilnīgi vai novēloti, ir iegūtas noteiktā laikposmā, nekādi neietekmē šo secinājumu. Atsaukšanās uz noteikumu par noilgumu nevar apšaubīt prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, bet tikai ļauj novērst sekas, kādas būtu jārada šīs prezumpcijas piemērošanai.
- 34 Tomēr ir jāpārbauda, vai Spānijas likumdevēja izdarītā izvēle noilguma jautājumā pati par sevi nešķiet nesamērīga izvirzīto mērķu kontekstā.
- 35 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkts faktiski ļauj nodokļu administrācijai bez ierobežojumiem laikā veikt maksājamā nodokļa pārrēķinu par summām, kas atbilst ārvalstīs esošu īpašumu vai tiesību vērtībai, kuras nav deklarētas vai ir deklarētas nepilnīgi vai novēloti, izmantojot “720. veidlapu”. Tas tā ir pat tad, ja Spānijas likumdevējs, piemērodams *actio nata* noteikumu, ir vēlējis tikai pārcelt noilguma termiņa sākuma brīdi un to noteikt dienā, kad nodokļu administrācija pirmo reizi uzzina par ārvalstīs piederošo īpašumu vai tiesību esamību, jo šāda izvēle administrācijai praksē ļauj nenoteiktā laikposmā aplikēt ar nodokli ienākumus, kas atbilst šo aktīvu vērtībai, neņemot vērā taksācijas gadu vai kalendāro gadu, kuros attiecīgo summu aplikšana ar nodokli parasti būtu bijusi jāveic.
- 36 Turklāt no Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkta izriet, ka pienākuma sniegt informāciju neizpilde vai novēlota ievērošana izraisa to, ka tā nodokļa bāzē, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā, tiek iekļautas summas, kuras atbilst ārvalstīs esošo nedeklarēto īpašumu vai tiesību vērtībai, tostarp tad, ja šie īpašumi vai šīs tiesības īpašumā ir nonākušas tā kalendārā gada vai taksācijas gada laikā, attiecībā uz kuriem jau ir iestājies noilgums brīdī, kurā bija jāizpilda pienākums sniegt informāciju. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš ir izpildījis šo pienākumu noteiktajā termiņā, saglabā tiesības uz noilgumu attiecībā uz iespējamiem slēptiem ienākumiem, kas izmantoti, lai iegādātos ārvalstīs piederošus īpašumus vai tiesības.
- 37 No iepriekš minētā izriet ne tikai tas, ka Spānijas likumdevēja pieņemtajā regulējumā ir ietverta noilguma neesamības iedarbība, bet arī tas, ka tas ļauj nodokļu administrācijai apšaubīt nodokļa maksātāja jau piešķirto noilgumu.
- 38 Lai gan valsts likumdevējs var noteikt pagarinātu noilguma termiņu, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti un apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar aktīvu slēpšanu ārvalstīs, ar nosacījumu, ka šī termiņa ilgums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai, it īpaši, ņemot vērā informācijas apmaiņas un administratīvās palīdzības mehānismus starp dalībvalstīm (skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 66., 72. un 73. punkts), to pašu nevar attiecināt uz tādu mehānismu ieviešanu, kas praksē nozīmētu uz nenoteiktu laiku pagarināt laikposmu, kurā aplikšana ar nodokli var notikt, vai ļautu atgriezties pie jau iegūta noilguma.

- 39 Tiesiskās drošības pamatprasība principā nepieļauj, ka valsts iestādes var bezgalīgi izmantot savas pilnvaras prettiesiskas situācijas izbeigšanai (pēc analogijas skat. spriedumu, 1972. gada 14. jūlijs, *Geigy/Komisija*, 52/69, EU:C:1972:73, 21. punkts).
- 40 Šajā lietā, kā norādīts šī sprieduma 35. un 36. punktā, nodokļu administrācijas iespēja rīkoties bez ierobežojuma laikā vai pat apšaubīt jau piešķirtu noilguma termiņu izriet tikai no tā, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis formalitātes, kas izpaužas kā pienākuma sniegt informāciju par tam ārvalstīs piederošu īpašumu vai tiesībām izpilde noteiktajos termiņos.
- 41 Sasaistot šādu deklarēšanas pienākumu ar tik smagām sekām, Spānijas likumdevēja izdarītā izvēle pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu nodokļu kontroles efektivitāti un apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un nav jānoskaidro, kādi secinājumi ir jāizdara no informācijas apmaiņas vai administratīvās palīdzības starp dalībvalstīm mehānismu esamības.

Par naudas soda 150 % apmērā samērīgumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 42 Komisija apgalvo, ka, par pienākuma sniegt informāciju neievērošanu vai novēlotu ievērošanu paredzot sankciju kā proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā no nodokļa, kas aprēķināts par summām, kuras atbilst ārvalstīs esošu tiesību vai īpašumu vērtībai, Spānijas likumdevējs ir ieviesis kapitāla brīvas aprītes nesamērīgu ierobežojumu.
- 43 Komisija it īpaši norāda, ka šī naudas soda likme ir daudz augstāka nekā progresīvās naudas soda likmes, kuras rodas, novēloti deklarējot ar nodokli apliekamos ienākumus tīri iekšzemes situācijā, un kuras atkarībā no konstatētā kavējuma ir 5, 10, 15 vai 20 % no nodokļa maksātāja maksājamiem nodokļiem, lai gan atšķirībā no šī pēdējā minētā naudas soda, kas ir saistīts ar pienākuma maksāt nodokli neizpildi, ar naudas sodu 150 % apmērā tiek sankcionēts formāls pienākums sniegt informāciju, kas vispārīgi nenozīmē papildu nodokļa maksājumu.
- 44 Šī iestāde arī precizē, ka tās skatījumā nevar tikt ņemtas vērā 2017. gada 6. jūnija nolēmumā paredzētās modulācijas iespējas, jo šim lēmumam neesot likuma spēka un tas esot pieņemts pēc argumentētā atzinuma. Tā uzsver – tā kā administrācija nav veikusi izmeklēšanu, nodokļu maksātājiem, kuri nevar pierādīt, ka viņu īpašums vai tiesības ārvalstīs ir iegūtas, izmantojot deklarētus un ar nodokli apliekamus ienākumus, automātiski tiktu noteikts naudas sods 150 % apmērā, un tas atkal radītu neatspēkojamu prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā, un netiktu ņemts vērā kopējais nodokļu parāds, kas gulstas uz nodokļu maksātāju, apvienojot proporcionālo naudas sodu 150 % apmērā un Vispārējā nodokļa likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā paredzētos fiksētos naudas sodus.
- 45 Spānijas Karaliste savukārt uzskata, ka sodu samērīgums ir jāizvērtē tikai valsts iestādēm, jo šis jautājums nav saskaņots Eiropas līmenī. Tādējādi tā apgalvo, ka naudas soda 150 % apmērā mērķis ir sankcionēt deklarēšanas pienākuma neizpildi, nepārrēķinot atbilstošo nodokli, proti, sankcionēt darbības par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un šajā ziņā to nevar salīdzināt ar palielinājumu, kurš noteikts novēlotas deklarēšanas gadījumā un kura mērķis ir vienīgi mudināt nodokļu maksātājus ievērot noteiktos termiņus.

- 46 Spānijas Karaliste arī uzskata, ka būtu jāņem vērā 2017. gada 6. jūnija nolēmumā piedāvātās modulācijas iespējas, kuras pēc būtības ar atpakaļejošu spēku ir iestrādātas likumā, kā arī vispārīga modulācijas iespēja, kas administrācijai saskaņā ar samērīguma principu ir atzīta valsts tiesībās.
- 47 Visbeidzot šī dalībvalsts apstrīd naudas soda 150 % apmērā automātisko raksturu, norādot, ka to var uzlikt tikai tad, ja ir konstatēti pārkāpuma, par kuru tas tiek noteikts, veidojošie elementi, ka nodokļu maksātāja vairojamības pierādīšanas pienākums vienmēr gulstas uz administrāciju un ka šis naudas sods praksē netiek noteikts sistemātiski. Turklāt, ņemot vērā naudas soda 150 % apmērā raksturojošās iezīmes, tā samērīgums esot jāvērtē, ņemot vērā sankcijas, kas tiek noteiktas visnopietnākajos nodokļu parāda nemaksāšanas gadījumos un kas nodokļu tiesību pārkāpuma gadījumā varētu sasniegt naudas sodu līdz pat 600 % apmērā no nodokļu maksātājam maksājamā nodokļa apmēra.

Tiesas vērtējums

- 48 Vispirms jāatgādina – lai gan dalībvalstīm, ja nav veikta saskaņošana Savienības tiesībās, ir jāizvēlas sankcijas, kas tām šķiet piemērotas, ja netiek pildīti to valsts tiesību aktos tiešo nodokļu jomā paredzētie pienākumi, tām tomēr ir jāīsteno sava kompetence, ievērojot šīs tiesības un to vispārējos principus un līdz ar to ievērojot samērīguma principu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 12. jūlijs, *Louloudakis*, C-262/99, EU:C:2001:407, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 49 Runājot par naudas soda 150 % apmērā samērīgumu, no Likuma 7/2012 pirmā papildu noteikuma izriet, ka Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli konsolidētā teksta – kas apstiprināts ar 2004. gada 5. marta Karaļa likumdevuma dekrētu 4/2004, kura noteikumi pēcāk tika pārņemti Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktā, – 134. panta 6. punkta piemērošana nozīmē noteikt naudas sodu 150 % apmērā no kopējā nodokļa summas, kas ir jāmaksā par summām, kuras atbilst ārvalstīs piederošā īpašuma vai tiesību vērtībai. Šis naudas sods tiek piemērots kopā ar fiksētiem naudas sodiem, kuri ir paredzēti Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā un kuri ir piemērojami katrai trūkstošajai, nepilnīgajai, neprecīzajai vai nepatiesajai datu vienībai vai datu kategorijai, kam ir jābūt ietvertām “720. veidlapā”.
- 50 Lai gan Spānijas Karaliste norāda, ka ar šo proporcionālo naudas sodu tiek sankcionēta materiāla nodokļa samaksas pienākuma neizpilde, ir jākonstatē, ka tā noteikšana ir tieši saistīta ar deklarēšanas pienākumu neizpildi. Faktiski ar nodokli tiek aplikti tikai to nodokļu maksātāju ienākumi, uz kuru situāciju attiecas Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkts, proti, nodokļu maksātāju, kas nav ievērojuši pienākumu sniegt informāciju par savu īpašumu vai tiesībām ārvalstīs vai ir to veikuši nepilnīgi vai novēloti, izņemot tos, kuri, tieši otrādi, šo pienākumu ir izpildījuši, jo šādu īpašumu vai tiesības ir iegādājušies no nedeklarētiem ienākumiem.
- 51 Turklāt, lai gan Spānijas Karaliste apgalvo, ka praksē proporcionālā naudas soda noteikšana 150 % apmērā izriet no katra konkrēta gadījuma vērtējuma un ka tā likmi var pielāgot, Likuma 7/2012 pirmā papildu noteikuma formulējums ļauj noprast, ka pietiek vien tikai ar Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta vai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkta piemērošanu, lai konstatētu, kas ir noticis nodokļu tiesību pārkāpums, kuru var uzskatīt par sevišķi smagu un sankcionēt ar naudas sodu 150 % apmērā no nesamaksātā nodokļa summas, un šis apmērs nav noteikts kā augstākā tā likme.

- 52 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka 2017. gada 6. jūnija nolēmumā piedāvātās modulācijas iespējas pēc argumentētā atzinuma, ko Komisija nosūtīja Spānijas Karalistei 2017. gada 15. februārī, šajā prasībā nevar ņemt vērā, jo pienākumu neizpildes esamība saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā bija argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 22. janvāris, Komisija/Itālija (Maksājumu kavējumu novēršanas direktīva), C-122/18, EU:C:2020:41, 58. punkts). Šajā sakarā nav nozīmes tam, ka šajā nolēmumā ietvertā interpretācija ar atpakaļejošu spēku ir iekļauta likumā.
- 53 Visbeidzot jānorāda, ka ļoti augstā noteiktā proporcionālā naudas soda likme, kas to padara ārkārtīgi represīvu un daudzos gadījumos, ņemot vērā tā vienlaicīgu piemērošanu ar Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā paredzētajiem fiksētajiem naudas sodiem, var novest pie tā, ka nodokļu maksātājam par pienākuma sniegt informāciju par savu ārvalstīs esošo īpašumu vai tiesībām neizpildi maksājāmā summa kopā pārsniedz 100 % no šī īpašuma vai tiesību vērtības, kā to uzsver Komisija.
- 54 Šādos apstākļos šī iestāde ir konstatējusi, ka, nodokļu maksātājam par savu deklarēšanas pienākuma neizpildi nosakot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā no nodokļa summas, kas aprēķināta no summām, kuras atbilst ārvalstīs esošā īpašuma vai tiesību vērtībai, un ko var vienlaikus piemērot kopā ar fiksētiem naudas sodiem, Spānijas likumdevējs ir nesamērīgi ietekmējis kapitāla brīvu apriti.

Par fiksēto naudas sodu samērīgumu

Lietas dalībnieku argumenti

- 55 Visbeidzot – Komisija uzskata, ka kapitāla brīvas aprites nesamērīgs ierobežojums ir tas, ka gadījumā, ja netiek izpildīts pienākums sniegt informāciju par īpašumu vai tiesībām, kas pieder ārvalstīs, vai ja šis pienākums ir nepilnīgi vai novēloti ievērots, tiek paredzēti vienotas likmes naudas sodi, kuru likme ir augstāka nekā tā, kas paredzēta par līdzīgiem pārkāpumiem pilnībā valsts kontekstā, neņemot vērā informāciju, kas nodokļu administrācijai varētu būt attiecībā uz šiem aktīviem.
- 56 Katrā ziņā Komisija uzskata – pietiek ar faktu, ka pienākuma sniegt informāciju neizpilde vai nepilnīga vai novēlota izpilde, kas ir vienkāršs formāls pienākums, kura neievērošana nerada nekādu tiešu ekonomisku kaitējumu Valsts kasei, ir iemesls naudas sodu uzlikšanai, kas atkarībā no konkrētā gadījuma 15, 50 vai 66 reizes pārsniedz naudas sodus, kuri ir noteikti par līdzīgiem pārkāpumiem tīri iekšzemes situācijā un kuri ir paredzēti Vispārējā nodokļu likuma 198. un 199. pantā, lai konstatētu šo naudas sodu nesamērīgumu.
- 57 Lai gan Spānijas Karaliste piekrīt tam, ka ar Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā paredzētajiem fiksētajiem naudas sodiem tiek sankcionēta formāla pienākuma neizpilde, kura neievērošana nerada tiešu ekonomisku kaitējumu Valsts kasei, šī dalībvalsts uzskata, ka Komisijas izmantotā salīdzinošā informācija nav atbilstoša. Tās ieskatā drīzāk būtu jāsalīdzina fiksētie naudas sodi, kas ir paredzēti pienākuma sniegt informāciju neizpildes vai novēlotas ievērošanas gadījumā, ar tiem, kas noteikti Spānijas tiesībās paredzētās “saistīto darījumu deklarēšanas” neizpildes gadījumā, jo arī šī deklarēšana izpaužas kā pienākums sniegt informāciju par monetārajiem datiem, par kuriem konkrētajam nodokļu maksātājam ir jāparakstās, sniedzot attiecīgu informāciju. Šī dalībvalsts arī uzskata, ka nodokļu administrācijas

rīcībā esošās informācijas līmenis par aktīviem, kas nodokļu maksātājam pieder ārvalstīs, nebūtu jāņem vērā, lai novērtētu noteikto fiksēto naudas sodu samērīgumu, kas ir jāpārbauda, ņemot vērā tikai nodokļu maksātāja rīcību.

Tiesas vērtējums

58. Saskaņā ar Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmito papildu noteikumu nodokļu maksātājiem ir jāsniedz nodokļu administrācijai visa informācija par viņu īpašumu vai tiesībām ārvalstīs, tostarp par nekustamo īpašumu, banku kontiem, vērtspapīriem, līdzekļiem, vērtībām vai tiesībām, kas pamato dalību jebkādas struktūras pamatkapitālā, pašu kapitālā vai pamatlīdzekļos, vai dzīvības un invaliditātes apdrošināšanu, kas tiem ir ārpus Spānijas teritorijas. Fakts, ka nodokļu maksātājs ir nodokļu administrācijai deklarējis nepilnīgu, nepareizu vai nepatiesu informāciju, nav tai iesniedzis prasīto informāciju vai to nav veicis termiņā vai atbilstoši noteiktajām formas prasībām, ir kvalificējams kā “nodokļu tiesību pārkāpums” un ir pamats, lai noteiktu fiksētu naudas sodu 5000 EUR par katru trūkstošo datu vienību vai datu kategoriju, kas ir nepilnīga, nepareiza vai nepatiesa, ar minimālo summu 10 000 EUR, un summu 100 EUR par katru novēloti deklarēto datu vienību vai datu kategoriju vai ja deklarācija nav iesniegta ar citiem digitāliem līdzekļiem, taču šādus līdzekļus ir paredzēts izmantot, ar minimālo summu 1500 EUR.
59. Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā arī ir paredzēts, ka šie naudas sodi nav kumulējami ar šā likuma 198. un 199. pantā paredzētajiem pārkāpumiem un sodiem, kuros vispārīgi ir noteiktas sankcijas, kas ir piemērojamas nodokļu maksātājiem, kuri neievēro savus deklarēšanas pienākumus vai tos veic nepilnīgi, novēloti vai neatbilstoši noteiktajām prasībām. Saskaņā ar šiem noteikumiem, ja Valsts kasei nav tieša ekonomiska kaitējuma, par deklarācijas neiesniegšanu noteiktajā termiņā, izņemot īpašus gadījumus, tiek noteikts fiksēts naudas sods 200 EUR, kura summa tiek samazināta uz pusi gadījumā, ja nodokļu maksātājs deklarāciju iesniedz pēc termiņa bez nodokļu administrācijas iepriekšēja pieprasījuma. Par nepilnīgas, nepareizas vai nepatiesas deklarācijas iesniegšanu savukārt ir noteikts fiksēts naudas soda 150 EUR un, ja deklarācija ir iesniegta, neievērojot noteiktās formas prasības, – fiksēts naudas sods 250 EUR.
60. No iepriekš minētā izriet, ka ar Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmito papildu noteikumu tiek sankcionēti tikai deklarēšanas vai pavisam formāli pienākumi, kas saistīti ar nodokļu maksātājam piederošo īpašumu vai tiesībām ārvalstīs, nosakot ļoti augstus fiksētus naudas sodus, jo tie ir piemērojami katrai attiecīgajai datu vienībai vai datu kategorijai, to minimālais apmērs atkarībā no gadījuma ir 1500 vai 10 000 EUR un to kopējā maksimālā summa nav noteikta. Šie fiksētie naudas sodi turklāt pārklājas ar proporcionālo naudas sodu 150 % apmērā, kas ir paredzēts Likuma 7/2012 pirmajā papildu noteikumā.
61. No iepriekš minētā arī izriet, ka šo fiksēto naudas sodu apmērs nav samērīgs ar apmēru, kāds nodokļu maksātājiem ir noteikts, pamatojoties uz Vispārējā nodokļu likuma 198. un 199. pantu, kas šķiet esam salīdzināmi, jo ar tiem tiek sankcionēta tādu pienākumu neizpilde, kas ir analogi tiem, kuri ir paredzēti Vispārējā nodokļu likuma astoņpadsmitajā papildu noteikumā.
62. Ar šīm pazīmēm pietiek, lai pierādītu, ka šajā tiesību normā paredzētie fiksētie naudas sodi rada nesamērīgu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

63 Ņemot vērā visus iepriekšējos apsvērumus, jākonstatē, ka:

- paredzot, ka pienākuma sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām neizpilde, nepilnīga izpilde vai izpilde pēc termiņa izraisa nedeklarētu ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas kā “nedeklarēti ienākumi” atbilst šo aktīvu vērtībai, bez iespējas praksē atsaukties uz noilgumu;
- par pienākuma sniegt informāciju saistībā ar ārvalstīs esošu īpašumu vai tiesībām neizpildi, nepilnīgu izpildi vai izpildi pēc termiņa nosakot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā no nodokļa, kas aprēķināts par summu, kura atbilst šī īpašuma vai šo tiesību vērtībai, un ko var kumulēt ar fiksētiem naudas sodiem; un
- par pienākuma sniegt informāciju saistībā ar ārvalstīs esošu īpašumu vai tiesībām neizpildi, nepilnīgu izpildi vai izpildi pēc termiņa nosakot fiksētus naudas sodus, kuru apmērs nav samērīgs ar sankcijām, kas ir paredzētas par līdzīgiem pārkāpumiem tīri iekšzemes situācijās, un kuru maksimālais apmērs nav noteikts,

Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums ir nelabvēlīgs, šai dalībvalstij ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) – Paredzot, ka pienākuma sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām neizpilde, nepilnīga izpilde vai izpilde pēc termiņa izraisa nedeklarētu ienākumu aplikšanu ar nodokli, kas kā “nedeklarēti ienākumi” atbilst šo aktīvu vērtībai, bez iespējas praksē atsaukties uz noilgumu;

– par pienākuma sniegt informāciju saistībā ar ārvalstīs esošu īpašumu vai tiesībām neizpildi, nepilnīgu izpildi vai izpildi pēc termiņa nosakot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā no nodokļa, kas aprēķināts par summu, kura atbilst šī īpašuma vai šo tiesību vērtībai, un ko var kumulēt ar fiksētiem naudas sodiem; un

– par pienākuma sniegt informāciju saistībā ar ārvalstīs esošu īpašumu vai tiesībām neizpildi, nepilnīgu izpildi vai izpildi pēc termiņa nosakot fiksētus naudas sodus, kuru apmērs nav samērīgs ar sankcijām, kas ir paredzētas par līdzīgiem pārkāpumiem tīri iekšzemes situācijās, un kuru maksimālais apmērs nav noteikts,

Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā paredzētos pienākumus.

2) Spānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]