



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 stycznia 2022 r. *

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 258 TFUE –
Swoboda przepływu kapitału – Obowiązek informowania o dobrach lub prawach posiadanych
w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego
(EOG) – Naruszenie tego obowiązku – Przedawnienie – Sankcje

W sprawie C-788/19

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia
zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 23 października 2019 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentowały początkowo C. Perrin, N. Gossement oraz
M. Jáuregui Gómez, w charakterze pełnomocników, a następnie C. Perrin oraz N. Gossement,
w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, które reprezentowali L. Aguilera Ruiz oraz S. Jiménez García,
w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: L. Bay Larsen, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby,
J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 lipca 2021 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: hiszpański.

Wyrok

1 Komisja Europejska wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że:

- przewidując, że niewykonanie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą lub złożenie po terminie „formularza 720” prowadzi do zaklasyfikowania tych aktywów jako „nieuzasadnionych zysków majątkowych” bez możliwości powołania się na przedawnienie;
- nakładając automatycznie proporcjonalną grzywnę w wysokości 150% w przypadku braku wykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw znajdujących się za granicą lub w przypadku złożenia po terminie „formularza 720”; oraz
- nakładając w przypadku braku wykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie „formularza 720” bardziej surowe grzywny ryczałtowe niż grzywny przewidziane dla podobnych wykroczeń przez system ogólny,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 21, 45, 49, 56 i 63 TFUE oraz art. 28, 31, 36 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG”).

Ramy prawne

2 Zgodnie z osiemnastym przepisem dodatkowym do Ley 58/2003 General Tributaria (ustawy 58/2003 o ordynacji podatkowej) z dnia 17 grudnia 2003 r., zmienionej ustawą 7/2012 (zwanej dalej „ordynacją podatkową”):

„1. Zgodnie z art. 29 i 93 niniejszej ustawy podatnicy są zobowiązani dostarczyć organom podatkowym na warunkach określonych w drodze rozporządzenia następujące informacje:

- a) Informacje o prowadzonych za granicą rachunkach otwartych w instytucjach prowadzących działalność bankową lub kredytową, których osoby zgłaszające te informacje są właścicielami lub beneficjentami lub w odniesieniu do których posiadają w jakiejkolwiek postaci upoważnienie lub prawo do rozporządzania.
- b) Informacje o wszelkich akcjach, aktywach, papierach wartościowych i prawach do kapitału spółek, do funduszy własnych lub mienia dowolnych podmiotów lub o zbyciu na rzecz podmiotów trzecich funduszy własnych, których osoby zgłaszające te informacje są właścicielami, zdeponowanych lub położonych za granicą, a także informacje o ubezpieczeniach na życie lub od niezdolności do pracy, w ramach których są ubezpieczonymi, oraz o rentach dożywotnich lub tymczasowych, których są beneficjentami w wyniku przeniesienia kapitału w gotówce, jak również informacje dotyczące mienia ruchomego lub nieruchomego nabytego od podmiotów posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą.
- c) Informacje dotyczące nieruchomości i praw do nieruchomości położonych za granicą, których są właścicielami;

[...]

2. System wykroczeń i sankcji.

Nie złożenie w wyznaczonym terminie deklaracji informacyjnych przewidzianych w niniejszym przepisie dodatkowym lub podanie w nich informacji niekompletnych, niedokładnych lub nieprawdziwych stanowi wykroczenie podatkowe.

Wykroczeniem podatkowym jest również przedstawienie rzeczonych deklaracji za pomocą środków innych niż elektroniczne, informatyczne i telematyczne, jeśli ustanowiono obowiązek ich stosowania.

Wspomniane wykroczenia kwalifikuje się jako bardzo poważne i są one karane w następujący sposób:

- a) Nieprzestrzeganie obowiązku zadeklarowania rachunków w instytucjach kredytowych znajdujących się za granicą podlega karze ryczałtowej grzywny w wysokości 5000 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do tego samego rachunku, które należało zgłosić w deklaracji, lub za wszelkie dane przekazane w sposób niepełny, niedokładny lub nieprawdziwy, przy czym minimalna wysokość grzywny wynosi 10 000 EUR.

Grzywna wynosi 100 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do tego samego rachunku, ale co najmniej 1500 EUR, w przypadku gdy deklaracja została złożona po terminie bez uprzedniego wezwania przez administrację podatkową. Ta sama sankcja ma zastosowanie w przypadku złożenia deklaracji za pomocą środków innych niż elektroniczne, informatyczne i telematyczne, jeśli ustanowiono obowiązek ich stosowania.

- b) Nieprzestrzeganie obowiązku zadeklarowania akcji, aktywów, papierów wartościowych, praw, ubezpieczeń i rent zdeponowanych, zarządzanych lub uzyskanych za granicą podlega karze grzywny ryczałtowej w wysokości 5000 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do poszczególnych składników mienia rozpatrywanych odrębnie, w danej kategorii, które należało wskazać w deklaracji, lub za każdą daną zadeklarowaną w sposób niekompletny, niedokładny lub nieprawidłowy, przy czym minimalna wysokość grzywny wynosi 10 000 EUR.

Grzywna wynosi 100 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do poszczególnych składników mienia rozpatrywanych odrębnie, w danej kategorii, ale co najmniej 1500 EUR, w przypadku gdy deklaracja została złożona po terminie bez uprzedniego wezwania przez administrację podatkową. Ta sama sankcja ma zastosowanie w przypadku złożenia deklaracji za pomocą środków innych niż elektroniczne, informatyczne i telematyczne, jeśli ustanowiono obowiązek ich stosowania.

- c) Nieprzestrzeganie obowiązku zadeklarowania nieruchomości lub praw do nieruchomości położonych za granicą podlega karze ryczałtowej grzywny w wysokości 5000 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do tej samej nieruchomości lub prawa do nieruchomości, które należało zgłosić w deklaracji, lub za wszelkie informacje przekazane w sposób niepełny, niedokładny lub nieprawdziwy, przy czym minimalna wysokość grzywny wynosi 10 000 EUR.

Grzywna wynosi 100 EUR za każdą daną lub zestaw danych odnoszących się do tej samej nieruchomości lub prawa do nieruchomości, ale co najmniej 1500 EUR, w przypadku gdy deklaracja została złożona po terminie bez uprzedniego wezwania przez administrację podatkową. Ta sama sankcja ma zastosowanie w przypadku złożenia deklaracji za pomocą środków innych niż elektroniczne, informatyczne i telematyczne, jeśli ustanowiono obowiązek ich stosowania.

Wykroczenia i sankcje przewidziane w niniejszym przepisie dodatkowym są niezależne od wykroczeń i sankcji przewidzianych w art. 198 i 199 niniejszej ustawy.

3. Ustawy regulujące poszczególne podatki mogą przewidywać szczególne skutki niedopełnienia obowiązku informacyjnego przewidzianego w niniejszym przepisie dodatkowym”.

- 3 Artykuł 39 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 (ustawy 35/2006 w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz częściowej zmiany ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku dochodowym od nierezydentów oraz o podatku majątkowym) z dnia 28 listopada 2006 r., zmienionej ustawą 7/2012 (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”), stanowi:

„1. Za nieuzasadniony zysk majątkowy uważa się dobra lub prawa, których posiadanie, zadeklarowanie lub nabycie nie odpowiada dochodom lub kapitałowi zadeklarowanym przez podatnika, jak również podanie nieistniejącego zadłużenia w deklaracji dotyczącej niniejszego podatku lub podatku od mienia lub wpisanie go do urzędowych ksiąg lub rejestrów.

Nieuzasadnione zyski majątkowe są wliczane do ogólnej podstawy opodatkowania w okresie podatkowym, w którym zostały wykryte, chyba że podatnik wykaże, iż nabył dane prawa lub dobra w okresie przedawnionym.

2. W każdym wypadku posiadanie, zadeklarowanie lub nabycie dóbr lub praw, w odniesieniu do których nie dochowano w wyznaczonym terminie obowiązku informacyjnego, o którym mowa w osiemnastym przepisie dodatkowym [ordynacji podatkowej], traktuje się jak nieuzasadniony zysk majątkowy i włącza do ogólnej podstawy opodatkowania najdawniejszego okresu podatkowego, który nie uległ przedawnieniu i nadal może podlegać korekcie.

Jednakże przepisy niniejszego ustępu nie mają zastosowania, jeżeli podatnik udowodni, że posiadane przez niego dobra lub prawa zostały nabyte z dochodów zadeklarowanych lub z dochodów uzyskanych w okresach podatkowych, w odniesieniu do których nie podlegał on temu podatkowi”.

- 4 Artykuł 121 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (ustawy 27/2014 o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 27 listopada 2014 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”), zatytułowany „Niezaksięgowane lub niezadeklarowane dobra i prawa: domniemanie uzyskania dochodu”, stanowi:

„1. Domniemywa się, że składniki mienia znajdujące się w posiadaniu podatnika i nieujęte w jego księgach rachunkowych zostały nabyte z dochodów niezadeklarowanych.

Domniemanie to istnieje również w przypadku częściowego zatajenia wartości nabycia.

2. Domniemywa się, że składniki mienia nieujęte w księgach rachunkowych należą do podatnika, jeżeli podatnik ten jest w ich posiadaniu.

3. Domniemywa się, że kwota niezadeklarowanych dochodów odpowiada wartości nabycia dóbr lub praw nieujętych w księgach rachunkowych, pomniejszonej o kwotę rzeczywistego zadłużenia zaciągniętego w celu sfinansowania tego nabycia, w tym niezaksięgowanego. Kwota netto nie może być ujemna.

Wartość nabycia ustala się na podstawie odpowiednich dowodów lub, jeśli nie jest to możliwe, w świetle zasad wyceny przewidzianych w [ordynacji podatkowej].

4. W przypadku wykazania nieistniejącego zadłużenia w księgach rachunkowych podatnika domniemywa się istnienie niezadeklarowanych dochodów.

5. Kwotę dochodów ustaloną na podstawie powyższych domniemań przypisuje się do najwcześniejszych nieprzedawnionych okresów podatkowych, chyba że podatnik wykaże, iż odpowiada ona jednemu lub szeregowi innych okresów podatkowych.

6. W każdym wypadku dobra lub prawa, w odniesieniu do których nie dochowano w wyznaczonym terminie obowiązku informacyjnego, o którym mowa w osiemnastym przepisie dodatkowym [ordynacji podatkowej], traktuje się jako nabyte z niezadeklarowanego dochodu najdawniejszego okresu podatkowego, który nie uległ przedawnieniu i nadal może podlegać korekcie.

Jednakże przepisy niniejszego ustępu nie mają zastosowania, jeżeli podatnik udowodni, że posiadane przez niego dobra lub prawa zostały nabyte z dochodów zadeklarowanych lub z dochodów uzyskanych w okresach podatkowych, w odniesieniu do których nie podlegał on niniejszemu podatkowi.

[...]”.

5 Pierwszy przepis dodatkowy do ustawy 7/2012, zatytułowany „System sankcji dotyczących nieuzasadnionych zysków majątkowych i domniemanie uzyskania dochodu”, stanowi:

„W drodze zastosowania przepisów art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 134 ust. 6 ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zatwierdzonego królewskim dekretem ustawodawczym 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. [którego postanowienia zostały następnie przejęte przez art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych], określa się wykroczenie podatkowe, kwalifikowane jako bardzo poważne, podlegające karze grzywny w wysokości 150% kwoty sankcji.

Podstawą obliczenia wysokości sankcji jest wartość łącznej kwoty wynikającej z zastosowania artykułów, o których mowa w poprzednim ustępie [...]”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 6 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 20 listopada 2015 r. Komisja zwróciła uwagę władz hiszpańskich na ewentualną niezgodność z prawem Unii niektórych aspektów związanych z obowiązkiem zadeklarowania dóbr i praw znajdujących się za granicą za pomocą „formularza 720”. Jej zdaniem konsekwencje związane z niewykonaniem tego obowiązku są nieproporcjonalne w stosunku do celu realizowanego przez hiszpańskie prawo.
- 7 W następstwie odpowiedzi udzielonej przez Królestwo Hiszpanii w dniu 29 lutego 2016 r., w której owo państwo członkowskie kwestionowało istnienie jakiegokolwiek niezgodności z prawem Unii, Komisja wydała w dniu 15 lutego 2017 r. uzasadnioną opinię, w której podtrzymała stanowisko przedstawione w wezwaniu do usunięcia uchybienia.
- 8 Pismami z dnia 12 kwietnia 2017 r. i 31 maja 2019 r. Królestwo Hiszpanii odpowiedziało na uzasadnioną opinię. Podniosło ono zasadniczo, opierając się na pewnych praktycznych przykładach, że sporne przepisy były zgodne z prawem Unii.
- 9 Ponieważ argumenty Królestwa Hiszpanii nie przekonały Komisji, w dniu 23 października 2019 r. wniosła ona niniejszą skargę na podstawie art. 258 TFUE.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie rozpatrywanych swobód

- 10 W swojej skardze Komisja twierdzi, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 21, 45, 49, 56 i 63 TFUE, a także art. 28, 31, 36 i 40 porozumienia o EOG ze względu na konsekwencje, jakie jego prawo wiązało z niewykonaniem, nieprawidłowym wykonaniem lub wykonaniem po terminie obowiązku zadeklarowania dóbr lub praw znajdujących się za granicą za pomocą „formularza 720”.
- 11 Należy przypomnieć, że jeżeli przepis krajowy dotyczy kilku swobód przepływu zagwarantowanych traktatami, Trybunał bada dany przepis zasadniczo tylko w świetle jednej z tych swobód, jeżeli okaże się, że w świetle celu tego przepisu inne swobody są względem niej całkowicie drugorzędne względem jednej z nich i mogą być z nią połączone [zob. podobnie w odniesieniu do przepisu dotyczącego jednocześnie swobody przepływu kapitału i swobody przedsiębiorczości wyroki: z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 89–93; a także z dnia 28 lutego 2013 r., *Beker i Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 25–31; w odniesieniu do przepisu dotyczącego jednocześnie swobody przepływu kapitału i swobodnego świadczenia usług wyrok z dnia 26 maja 2016 r., *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2015:356, pkt 39].
- 12 Na podstawie przepisów krajowych będących przedmiotem niniejszej sprawy rezydenci hiszpańscy, którzy nie zadeklarują lub zadeklarują w sposób nieprawidłowy lub po terminie dobra i prawa posiadane za granicą, narażają się na naliczenie podatku należnego od kwot odpowiadających wartości tych dóbr lub praw, również wtedy, gdy zostały one nabyte w przedawnionym już okresie, jak również na nałożenie grzywny proporcjonalnej oraz specjalnych zryczałtowanych grzywien.

- 13 Takie przepisy, które odnoszą się w sposób ogólny do posiadania przez rezydentów Hiszpanii dóbr lub praw za granicą, przy czym nie musi ono przybierać formy nabycia udziałów w kapitale podmiotów z siedzibą za granicą ani być uzasadnione głównie chęcią skorzystania tam z usług finansowych, należą do zakresu zastosowania swobody przepływu kapitału. Pomimo że przepisy te mogą mieć wpływ na swobodę świadczenia usług i swobodę przedsiębiorczości, niemniej jednak owe swobody wydają się mieć drugorzędne znaczenie w stosunku do swobody przepływu kapitału, z którą mogą one być powiązane. Jest tak samo w każdym razie w odniesieniu do swobody przepływu pracowników.
- 14 Należy ponadto stwierdzić, że Komisja nie przedstawiła wystarczających dowodów, aby umożliwić Trybunałowi ocenę, w jaki sposób sporne przepisy krajowe naruszają zagwarantowane w art. 21 i 45 TFUE swobody przemieszczania się obywateli Unii lub przepływu pracowników.
- 15 Z powyższego wynika, że zarzuty podniesione przez Komisję należy rozpatrywać w świetle swobody przepływu kapitału zagwarantowanej w art. 63 TFUE oraz w art. 40 porozumienia o EOG, którego zakres prawny jest zasadniczo taki sam (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r., Komisja/Niderlandy, C-521/07, EU:C:2009:360, pkt 33; z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia, C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 51).

W przedmiocie istnienia ograniczenia przepływu kapitału

Argumentacja stron

- 16 Zdaniem Komisji sporne uregulowanie, które nie ma odpowiednika w odniesieniu do dóbr lub praw przysługujących podatnikom na terytorium krajowym, wprowadza ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w zakresie, w jakim skutkuje zniechęceniem rezydentów hiszpańskich do przenoszenia ich aktywów za granicę. Twierdzi ona, że, jak to Trybunał przyznał już w wyroku z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 36–40), brak jest obiektywnej różnicy w sytuacji podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w Hiszpanii w zależności od tego, czy ich aktywa znajdują się na terytorium hiszpańskim, czy poza nim.
- 17 Królestwo Hiszpanii uważa ze swej strony, że osoby, które ukrywają swoje aktywa z powodów podatkowych, nie mogą powoływać się na swobodę przepływu kapitału. Podnosi ono ponadto, że sankcji związanych z naruszeniem obowiązku informowania nie można postrzegać jako wprowadzających ograniczenia tej wolności, ponieważ są one niezbędne do zapewnienia skuteczności tego obowiązku. W każdym razie jego zdaniem w odniesieniu do możliwości kontroli podatkowej podatnicy, których aktywa znajdują się na terytorium Hiszpanii, nie znajdują się w takiej samej sytuacji jak podatnicy, których aktywa znajdują się poza tym terytorium.

Ocena Trybunału

- 18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ograniczeniami w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE są zwłaszcza stosowane przez państwa członkowskie środki mogące zniechęcać, utrudniać lub ograniczyć możliwości inwestowania przez inwestorów z tego państwa w innych państwach [zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 2000 r., Komisja/Belgia,

C-478/98, EU:C:2000:497, pkt 18; z dnia 23 października 2007 r., Komisja/Niemcy, C-112/05, EU:C:2007:623, pkt 19; z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 44].

- 19 W niniejszej sprawie obowiązek zadeklarowania dóbr lub praw znajdujących się za granicą za pomocą „formularza 720” i kary związane z niewykonaniem lub nieprawidłowym lub spóźnionym wykonaniem tego obowiązku, które nie mają odpowiednika w odniesieniu do majątku lub praw znajdujących się w Hiszpanii, wprowadzają odmienne traktowanie pomiędzy rezydentami hiszpańskimi w zależności od miejsca położenia ich aktywów. Obowiązek ten może zniechęcać, uniemożliwiać lub ograniczać możliwości osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim do inwestowania w innych państwach członkowskich i stanowi w związku z tym, jak orzekł już Trybunał w odniesieniu do przepisów mających na celu zapewnienie skuteczności kontroli podatkowych i zwalczanie oszustw podatkowych związanych z ukrywaniem aktywów za granicą, ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE i art. 40 porozumienia o EOG (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 36–40).
- 20 Okoliczność, że przepisy te dotyczą podatników dokonujących ukrycia ich aktywów ze względów podatkowych, nie może podważyć tego wniosku. Fakt, że przepisy mają na celu zapewnienie skuteczności kontroli podatkowych i zwalczanie oszustw podatkowych, nie może bowiem stanowić przeszkody dla stwierdzenia istnienia ograniczenia w przepływie kapitału. Cele te należą jedynie do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ustanowienie takiego ograniczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 45, 46; a także z dnia 15 września 2011 r., Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 30).

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

Argumentacja stron

- 21 W przypadku gdyby sporne uregulowanie zostało uznane za ograniczenie przepływu kapitału, Komisja i Królestwo Hiszpanii są zgodne co do tego, że ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych oraz celem zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Komisja podnosi jednak, że owo uregulowanie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego przez nie celu.

Ocena Trybunału

- 22 Jak wskazano w pkt 20 niniejszego wyroku, konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania zaliczają się do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ustanowienie ograniczenia swobód przepływu (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2012:415, pkt 45, 46; a także z dnia 15 września 2011 r., Halley, C-132/10, EU:C:2009:368, pkt 30).

- 23 W odniesieniu do przepływu kapitału art. 65 ust. 1 lit. b) TFUE przewiduje ponadto, że art. 63 TFUE nie narusza przysługującego państwom członkowskim prawa do podjęcia wszystkich niezbędnych środków w celu zapobieżenia naruszeniom ich ustaw i przepisów wykonawczych, w szczególności w dziedzinie podatków.
- 24 W niniejszej sprawie, ponieważ poziom informacji posiadanych przez organy krajowe dotyczących aktywów posiadanych przez ich rezydentów podatkowych za granicą jest ogólnie niższy niż poziom informacji, którymi dysponują w odniesieniu do aktywów znajdujących się na ich terytorium, nawet biorąc pod uwagę istnienie mechanizmów wymiany informacji lub pomocy administracyjnej między państwami członkowskimi, sporne uregulowanie wydaje się właściwe do zagwarantowania realizacji zamierzonych celów. Niemniej jednak należy zbadać, czy uregulowanie to nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego przez nie celu.

W przedmiocie proporcjonalności zakwalifikowania aktywów posiadanych za granicą jako „nieuzasadnionego zysku majątkowego” bez możliwości powołania się na przedawnienie

Argumentacja stron

- 25 Zdaniem Komisji niewykonanie obowiązku informowania lub niedokładne lub spóźnione przedstawienie „formularza 720” pociąga za sobą nieproporcjonalne skutki w stosunku do celów zamierzonych przez hiszpańskiego ustawodawcę, ponieważ prowadzą one do powstania niewzruszalnego domniemania uzyskania niezadeklarowanego dochodu, równego wartości danych dóbr lub praw, co prowadzi do opodatkowania odpowiednich kwot po stronie podatnika, przy czym nie może on powoływać się na przepisy dotyczące przedawnienia lub uniknąć opodatkowania, podnosząc, że w przeszłości zapłacił podatek należny z tytułu tych dóbr lub praw.
- 26 Królestwo Hiszpanii kwestionuje istnienie niepodważalnego domniemania oszustwa podatkowego. Podnosi ono, że zatajenie spornych dóbr lub praw oraz brak zapłaty przez podatnika odpowiedniego podatku muszą zostać wykazane, aby brak złożenia deklaracji lub spóźnione zadeklarowanie owych dóbr lub praw za pomocą „formularza 720” prowadził do powstania domniemania uzyskania niezadeklarowanego dochodu przez podatnika. Królestwo Hiszpanii kwestionuje również brak jakichkolwiek przepisów dotyczących przedawnienia. Jego zdaniem prawo hiszpańskie zawiera jedynie specyficzny aspekt, jeśli chodzi o początek biegu terminu przedawnienia, który zgodnie z zasadą *actio nata* rozpoczyna bieg dopiero w dniu, w którym organ podatkowy powziął wiadomość o istnieniu dóbr lub praw, w odniesieniu do których nie wykonano obowiązku informowania lub wykonano go nieprawidłowo lub po terminie.

Ocena Trybunału

- 27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sama okoliczność, że podatnik będący rezydentem posiada towary lub prawa poza terytorium państwa członkowskiego, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i unikania opodatkowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 51; z dnia 7 listopada 2013 r., *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 60).

- 28 Ponadto przepis, który zakłada istnienie oszustwa tylko z tego powodu, że spełnione zostały przewidziane w nim przesłanki, nie dając podatnikowi żadnej możliwości obalenia tego domniemania, co do zasady wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania [zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2013 r., *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 lutego 2019 r., X (*Spółka pośrednia mająca siedzibę w państwie trzecim*), C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 88].
- 29 Z art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz z art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że podatnik, który nie wykonał obowiązku informowania lub wykonał go w sposób nieprawidłowy lub po terminie, może uniknąć włączenia do podstawy opodatkowania podatku należnego za ostatni nieprzedawniony rok podatkowy jako nieuzasadnionych zysków majątkowych wartości jego dóbr lub praw niezadeklarowanych za pomocą „formularza 720” poprzez przedstawienie dowodu na to, że owe dobra lub prawa zostały zakupione z zadeklarowanych dochodów lub z dochodów uzyskanych w latach podatkowych, w odniesieniu do których nie podlegał on opodatkowaniu.
- 30 Królestwo Hiszpanii podnosi ponadto, a Komisja temu nie zaprzecza, że okoliczność, iż podatnik nie zachował dowodu podatku zapłaconego w przeszłości z tytułu kwot, które posłużyły do nabycia towarów lub praw niezadeklarowanych za pomocą „formularza 720”, nie powoduje automatycznie włączenia tych kwot do podstawy opodatkowania podatkiem należnym od podatnika z tytułu nieuzasadnionych zysków majątkowych. Owo państwo członkowskie wskazuje bowiem, że zgodnie z ogólnymi zasadami rozkładu ciężaru dowodu w każdym przypadku do organów podatkowych należy wykazanie, że podatnik nie wywiązał się z obowiązku zapłaty podatku.
- 31 Z powyższego wynika, po pierwsze, że domniemanie uzyskania nieuzasadnionych zysków majątkowych ustanowione przez hiszpańskiego ustawodawcę nie opiera się wyłącznie na posiadaniu przez podatnika dóbr lub praw za granicą, ponieważ jego działanie jest związane z niewykonaniem lub spóźnionym wykonaniem przez podatnika szczególnych obowiązków deklaracyjnych ciążyących na nim z tytułu tych dóbr lub praw. Po drugie, zgodnie z informacjami dostarczonymi Trybunałowi podatnik może obalić to domniemanie nie tylko poprzez przedstawienie dowodu na to, że dane dobra lub prawa zostały nabyte z dochodów zadeklarowanych lub dochodów uzyskanych w latach podatkowych, w odniesieniu do których nie podlegał on opodatkowaniu, ale także, gdy nie jest w stanie przedstawić takiego dowodu, podnosząc, że wywiązał się z obowiązku zapłaty podatku z tytułu dochodów, które służyły nabyciu tych dóbr lub praw, co powinny wówczas zweryfikować organy podatkowe.
- 32 W tych okolicznościach domniemanie ustanowione przez hiszpańskiego ustawodawcę nie wydaje się nieproporcjonalne do celów zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.
- 33 Brak możliwości obalenia tego domniemania przez podatnika poprzez podniesienie, że dobra lub prawa, z tytułu których nie wykonał on obowiązku informowania lub wykonał go nieprawidłowo lub po terminie, zostały nabyte w przedawnionym już okresie, nie może podważyć tego wniosku. Powołanie się na zasadę przedawnienia nie może bowiem podważyć domniemania oszustwa podatkowego lub uchylania się od opodatkowania, lecz pozwala jedynie na uniknięcie konsekwencji, jakie powinno pociągnąć za sobą zastosowanie tego domniemania.

- 34 Należy jednak zbadać, czy wybory dokonane przez hiszpańskiego prawodawcę w dziedzinie przedawnienia nie wydają się same w sobie nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonych celów.
- 35 W tym względzie należy zauważyć, że art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w rzeczywistości pozwalają organom podatkowym na podjęcie bez ograniczenia w czasie decyzji określającej wysokość należnego podatku z tytułu kwot odpowiadających wartości dóbr lub praw znajdujących się za granicą, niezadeklarowanych lub zadeklarowanych w sposób nieprawidłowy lub po terminie za pomocą „formularza 720”. Jest tak nawet przy założeniu, że prawodawca hiszpański zamierzał jedynie, stosując *actio nata*, określić moment rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia i ustalić go na dzień, w którym organ podatkowy po raz pierwszy powziął wiadomość o istnieniu dóbr lub praw posiadanych za granicą, ponieważ wybór ten prowadzi w praktyce do umożliwienia administracji opodatkowania w nieokreślonym okresie dochodów odpowiadających wartości tych aktywów, bez uwzględnienia okresu podatkowego lub roku, za które kwoty te powinny zostać w prawidłowo opodatkowane.
- 36 Ponadto z art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że niewykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informowania pociąga za sobą włączenie do podstawy opodatkowania podatkiem należnym od podatnika kwot odpowiadających wartości niezadeklarowanych dóbr lub praw znajdujących się za granicą, w tym również wówczas, gdy owe dobra lub prawa weszły do jego majątku w trakcie roku lub okresu podatkowego, które uległy już przedawnieniu w chwili, gdy podatnik powinien spełnić obowiązek informowania. Natomiast podatnik, który wywiązał się z tego obowiązku w wyznaczonym terminie, zachowuje możliwość skorzystania z przedawnienia z tytułu ewentualnych ukrytych dochodów, które służyły nabyciu dóbr lub praw przysługujących mu za granicą.
- 37 Z powyższego wynika nie tylko, że przepis przyjęty przez hiszpańskiego prawodawcę skutkuje brakiem przedawnienia, ale także i to, że pozwala on organom podatkowym na zakwestionowanie przedawnienia, które już nastąpiło względem podatnika.
- 38 Tymczasem, o ile prawodawca krajowy może ustanowić dłuższy termin przedawnienia w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych oraz unikania opodatkowania związanych z ukrywaniem aktywów za granicą, pod warunkiem że termin ten nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, biorąc pod uwagę w szczególności mechanizmy wymiany informacji i pomocy administracyjnej między państwami członkowskimi (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 66, 72, 73), o tyle nie jest tak w przypadku, gdy ustanowienie mechanizmu prowadzi w praktyce do wydłużenia w nieskończoność okresu, w którym może nastąpić opodatkowanie, lub umożliwia rewizję przedawnienia, które już nastąpiło.
- 39 Podstawowy wymóg pewności prawa sprzeciwia się bowiem co do zasady temu, aby organy publiczne mogły w nieskończoność korzystać z przysługujących im uprawnień w celu zakończenia niezgodnej z prawem sytuacji (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 lipca 1972 r. w sprawie Geigy/Komisja, 52/69, EU:C:1972:73, pkt 21).

- 40 W niniejszej sprawie, jak wskazano w pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, możliwość działania przez organy podatkowe w sposób nieograniczony w czasie, a nawet zakwestionowania terminu przedawnienia, który już upłynął, wynika jedynie z niewykonania przez podatnika formalności polegającej na spełnieniu w wyznaczonym terminie obowiązku informowania dotyczącego dóbr lub praw posiadanych przez niego za granicą.
- 41 Poprzez przypisanie tak poważnych konsekwencji naruszeniu takiego obowiązku złożenia deklaracji podatkowej wybór dokonany przez hiszpańskiego ustawodawcę wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, bez potrzeby badania konsekwencji, jakie należy wyciągnąć z istnienia mechanizmów wymiany informacji lub pomocy administracyjnej między państwami członkowskimi.

W przedmiocie proporcjonalności grzywny w wysokości 150%

Argumentacja stron

- 42 Komisja utrzymuje, że nakładając za niewykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informowania grzywnę proporcjonalną o charakterze automatycznym i niezmiennym w wysokości 150% podatku naliczonego od kwot odpowiadających wartości dóbr lub praw położonych za granicą, prawodawca hiszpański ustanowił nieproporcjonalne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.
- 43 Komisja podnosi w szczególności, że stawka tej grzywny jest znacznie wyższa od progresywnych stawek grzywny nałożonej w przypadku złożonej po terminie deklaracji dochodów podlegających opodatkowaniu w sytuacji czysto krajowej, które wynoszą, w zależności od stwierdzonego opóźnienia, 5, 10, 15 lub 20% podatku należnego od podatnika, i to pomimo tego, że w odróżnieniu od tej ostatniej grzywny, która jest związana z niewykonaniem obowiązku zapłaty, grzywna w wysokości 150% stanowi karę za niewykonanie formalnego obowiązku przekazania informacji, z którym co do zasady nie wiąże się zapłata dodatkowego opodatkowania.
- 44 Instytucja ta wyjaśnia również, że jej zdaniem nie można brać pod uwagę możliwości dostosowania przewidzianych w interpretacji z dnia 6 czerwca 2017 r., ponieważ nie ma ona mocy ustawy i jest późniejsza od daty wydania uzasadnionej opinii. Podkreśla ona, że wobec braku dochodzenia ze strony organu podatkowego na podatników, którzy nie są w stanie udowodnić, że ich dobra lub prawa za granicą zostały nabyte za pomocą zadeklarowanych i opodatkowanych dochodów, automatycznie nałożono grzywnę w wysokości 150%, co jest również równoznaczne z ustanowieniem niewzruszalnego domniemania oszustwa podatkowego, oraz że nie uwzględnia się w żaden sposób ogólnego zobowiązania podatkowego ciężącego na podatniku z uwagi na kumulację grzywny proporcjonalnej w wysokości 150% i ryczałtowych grzywien przewidzianych w osiemnastym przepisie dodatkowym do ordynacji podatkowej.
- 45 Królestwo Hiszpanii uważa z kolei, że proporcjonalność sankcji należy do wyłącznej oceny organów krajowych, ponieważ kwestia ta nie jest przedmiotem harmonizacji na szczeblu europejskim. Niemniej jednak podnosi ono, że grzywna w wysokości 150% ma na celu ukaranie naruszenia obowiązku złożenia deklaracji bez dokonania korekty odpowiedniego podatku, to znaczy czynu unikania opodatkowania, i z tego względu nie można jej porównywać z opłatami dodatkowymi nałożonymi w przypadku złożenia deklaracji po terminie, które mają na celu jedynie zachęcenie podatników do przestrzegania wyznaczonych terminów.

- 46 Królestwo Hiszpanii uważa również, że należy wziąć pod uwagę możliwości modulowania oferowane w interpretacji z dnia 6 czerwca 2017 r., której treść została włączona do ustawy z mocą wsteczną, oraz ogólne uprawnienie dostosowywania przyznane administracji w prawie krajowym na podstawie zasady proporcjonalności.
- 47 Owo państwo członkowskie kwestionuje wreszcie automatyczny charakter grzywny w wysokości 150%, podnosząc, że grzywna ta może zostać nałożona tylko wtedy, gdy spełnione są znamiona przestępstwa, za które jest nakładana, że ciężar dowodu winy podatnika spoczywa zawsze na organach administracji oraz że grzywna ta nie jest w praktyce nakładana w sposób systematyczny. Ponadto, biorąc pod uwagę cechy charakterystyczne grzywny w wysokości 150%, jej proporcjonalność należy oceniać z uwzględnieniem sankcji nakładanych w najpoważniejszych sytuacjach braku zapłaty zobowiązania podatkowego, które w przypadku przestępstw przeciwko organom podatkowym mogą prowadzić do nałożenia grzywny w wysokości 600% kwoty podatku należnego od podatnika.

Ocena Trybunału

- 48 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że o ile w braku harmonizacji w prawie Unii do państw członkowskich należy wybór sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w ich prawie krajowym w dziedzinie podatków bezpośrednich, o tyle jednak państwa te są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem tego prawa i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2001 r., Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Jeżeli chodzi o proporcjonalność grzywny w wysokości 150%, to z pierwszego przepisu dodatkowego do ustawy 7/2012 wynika, że stosowanie art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 134 ust. 6 ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zatwierdzonego królewskim dekretem ustawodawczym 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r., którego przepisy zostały następnie powtórzone w art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pociąga za sobą nałożenie grzywny w wysokości 150 % łącznej kwoty podatku należnego od kwot odpowiadających wartości dóbr lub praw posiadanych za granicą. Grzywna ta kumuluje się z ryczałtowymi grzywnami przewidzianymi w osiemnastym przepisie dodatkowym do ordynacji podatkowej, które mają zastosowanie do każdej z danych lub kategorii danych brakujących, niepełnych, nieprawidłowych lub nieprawdziwych, które powinny znajdować się w „formularzu 720”.
- 50 Pomimo że Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że owa grzywna proporcjonalna sankcjonuje nieprzestrzeganie materialnego obowiązku zapłaty podatku, to jednak należy stwierdzić, że jej nałożenie jest bezpośrednio związane z naruszeniem obowiązków deklaracyjnych. Grzywnie bowiem podlegają jedynie podatnicy, których sytuacja jest objęta art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to znaczy podatnicy, którzy nie przestrzegali obowiązku informowania o ich dobrach lub prawach za granicą lub uczynili to w sposób nieprawidłowy lub po terminie, z wyłączeniem tych, którzy nabywając takie dobra lub prawa za pomocą niezadeklarowanych dochodów, wykonali z kolei taki obowiązek.
- 51 Ponadto, o ile Królestwo Hiszpanii podnosi, że w praktyce nałożenie proporcjonalnej grzywny w wysokości 150% wynika z oceny każdego konkretnego przypadku oraz że jej stawka może być dostosowana, o tyle brzmienie pierwszego przepisu dodatkowego do ustawy 7/2012 prowadzi do

wniosku, że samo zastosowanie art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wystarcza do stwierdzenia istnienia wykroczenia podatkowego uważanego za bardzo poważne i do ukarania poprzez nałożenie grzywny w wysokości 150% kwoty unikniętego podatku, przy czym stawka ta nie została sformułowana jako stawka maksymalna.

- 52 W tym względzie należy uściślić, że możliwości dostosowywania przewidziane w interpretacji indywidualnej z dnia 6 czerwca 2017 r., po wystosowaniu przez Komisję uzasadnionej opinii do Królestwa Hiszpanii w dniu 15 lutego 2017 r., nie można uwzględnić w ramach niniejszej skargi, ponieważ zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istnienie uchybienia należy oceniać według stanu faktycznego w państwie członkowskim w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 2020 r., Komisja/Włochy (Dyrektywa w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach), C-122/18, EU:C:2020:41, pkt 58). Okoliczność, że wykładnia zawarta w tej interpretacji została zwarta z mocą wsteczną w ustawie, nie ma w tym zakresie znaczenia.
- 53 Należy wreszcie zwrócić uwagę na bardzo wysoką stawkę grzywny proporcjonalnej, nadającą jej szczególnie represyjny charakter i mogącą prowadzić w wielu przypadkach przy uwzględnieniu kumulacji z ryczałtowymi grzywnami przewidzianymi ponadto w osiemnastym przepisie dodatkowym do ordynacji podatkowej do pobrania, jak podkreśla Komisja, łącznej kwoty sum należnych od podatnika z tytułu naruszenia obowiązku informacyjnego dotyczącego jego dóbr lub praw za granicą w wysokości ponad 100% wartości tych dóbr lub praw.
- 54 W tych okolicznościach instytucja ta wykazała, że karząc naruszenie przez podatnika ciężących na nim obowiązków złożenia deklaracji dotyczących jego dóbr lub praw znajdujących się za granicą proporcjonalną grzywną w wysokości 150% kwoty podatku obliczonego od kwot odpowiadających wartości tych dóbr lub praw, która może być kumulowana z grzywnami ryczałtowymi, prawodawca hiszpański naruszył swobodny przepływ kapitału w sposób nieproporcjonalny.

W przedmiocie proporcjonalności grzywien ryczałtowych

Argumentacja stron

- 55 Wreszcie, zdaniem Komisji nieproporcjonalnym ograniczeniem swobodnego przepływu kapitału jest ustanowienie w przypadku niewykonania obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr lub praw posiadanych za granicą lub nieprawidłowego wykonania lub wykonania po terminie tego obowiązku grzywien ryczałtowych w stawce wyższej niż stawka przewidziana dla podobnych naruszeń w kontekście wyłącznie krajowym, bez uwzględnienia informacji, którymi organy podatkowe mogą dysponować w odniesieniu do tych aktywów.
- 56 W każdym razie Komisja uważa, że okoliczność, iż niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego, stanowiącego zwykły obowiązek formalny, którego naruszenie nie powoduje żadnej bezpośredniej szkody finansowej dla skarbu państwa, powoduje nałożenie grzywien, które w zależności od przypadku są 15, 50 lub 66 razy wyższe niż grzywny, które zostałyby nałożone na podobne wykroczenia w przypadku sytuacji wyłącznie krajowej, przewidziane w art. 198 i 199 ordynacji podatkowej, wystarcza do wykazania nieproporcjonalnego charakteru kwoty tych grzywien.

- 57 Przyznając, że ryczałtowe grzywny przewidziane w osiemnastym przepisie dodatkowym do ordynacji podatkowej przewidują sankcje za naruszenie formalnego obowiązku, którego naruszenie nie powoduje dla skarbu państwa bezpośredniej szkody finansowej, Królestwo Hiszpanii uważa, że elementy porównawcze przyjęte przez Komisję nie są istotne. Jego zdaniem należy raczej porównać ryczałtowe grzywny nałożone w przypadku niewykonania lub wykonania po terminie obowiązku informacyjnego z grzywnami nałożonymi w przypadku naruszenia obowiązku składania „deklaracji transakcji powiązanych”, przewidzianej w prawie hiszpańskim, ponieważ deklaracja ta również przybiera formę obowiązku informacyjnego dotyczącego danych pieniężnych, która powinna zostać złożona przez podatnika, którego dotyczą omawiane informacje. Rząd ten jest ponadto zdania, że poziomu informacji, którymi dysponuje organ podatkowy w odniesieniu do aktywów posiadanych przez podatnika za granicą, nie należy brać pod uwagę przy ocenie proporcjonalności nakładanych grzywien ryczałtowych, które należy badać wyłącznie w świetle zachowania podatnika.

Ocena Trybunału

- 58 Zgodnie z osiemnastym przepisem dodatkowym do ordynacji podatkowej podatnicy są zobowiązani dostarczyć organowi podatkowemu ogół informacji dotyczących ich dóbr lub praw za granicą, w tym nieruchomości, rachunków bankowych, tytułów uczestnictwa, aktywów, akcji, papierów wartościowych lub praw do kapitału spółek, do funduszy własnych lub mienia dowolnych podmiotów lub ubezpieczeń na życie lub od inwalidztwa, które posiadają poza terytorium hiszpańskim. Fakt złożenia przez podatnika organom podatkowym niekompletnych, nieprawidłowych lub nieprawdziwych informacji, niedostarczenia przez niego temu organowi wymaganych informacji lub brak ich dostarczenia w terminie lub we wskazany sposób jest kwalifikowany jako „wykroczenie podatkowe” i powoduje zastosowanie ryczałtowych grzywien w wysokości 5000 EUR za każde brakujące, niekompletne, nieprawidłowe lub nieprawdziwe dane lub kategorię danych, w minimalnej wysokości 10 000 EUR, i w wysokości 100 EUR za każdą z danych lub kategorię danych zadeklarowanych po terminie lub które nie zostały zadeklarowane w formie elektronicznej, jeżeli była ona wymagana, w minimalnej wysokości 1500 EUR.
- 59 Osiemnasty przepis dodatkowy do ordynacji podatkowej przewiduje również, że grzywien tych nie można kumulować z grzywnami przewidzianymi w art. 198 i 199 tej ustawy, które określają w sposób ogólny sankcje mające zastosowanie do podatników, którzy nie wykonali swego obowiązku złożenia deklaracji lub wykonali go w sposób nieprawidłowy, po terminie lub nie w określonej formie. Zgodnie z tymi przepisami w braku bezpośredniej szkody finansowej dla skarbu państwa brak złożenia deklaracji w wyznaczonym terminie podlega, z wyjątkiem szczególnych przypadków, ryczałtowej grzywnie w wysokości 200 EUR, której kwota ulega obniżeniu o połowę w przypadku złożenia deklaracji przez podatnika po terminie, bez wcześniejszego wniosku organu podatkowego. Złożenie niekompletnej, nieprawidłowej lub nieprawdziwej deklaracji jest z kolei karane grzywną ryczałtową w wysokości 150 EUR, a złożenie deklaracji w niewłaściwej formie grzywną ryczałtową w wysokości 250 EUR.
- 60 Z powyższego wynika, że osiemnasty przepis dodatkowy ogólnej ustawy podatkowej przewiduje karę za naruszenie zwykłych obowiązków deklaracyjnych lub obowiązków czysto formalnych związanych z posiadaniem przez podatnika dóbr lub praw za granicą w postaci nakładania bardzo wysokich grzywien ryczałtowych, ponieważ mają one zastosowanie do każdej danej lub odnośnej kategorii danych, są one powiązane, w zależności od przypadku, z progiem w wysokości 1500 EUR lub 10 000 EUR, a ich łączna kwota nie jest ograniczona. Owe ryczałtowe grzywny kumulują się ponadto z proporcjonalną grzywną w wysokości 150%, przewidzianą w pierwszym przepisie dodatkowym do ustawy 7/2012.

- 61 Z powyższego wynika również, że kwota tych grzywien ryczałtowych jest niewspółmierna z wysokością grzywien nałożonych na podatników na podstawie art. 198 i 199 ordynacji podatkowej, które wydają się porównywalne w zakresie, w jakim przewidują sankcje za naruszenie obowiązków analogicznych do obowiązków przewidzianych w osiemnastym przepisie dodatkowym do ogólnej ustawy podatkowej.
- 62 Te cechy są wystarczające, aby stwierdzić, że przewidziane w tym przepisie ryczałtowe grzywiny wprowadzają nieproporcjonalne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.
- 63 Z uwagi na ogół powyższych rozważań należy stwierdzić, że:
- przewidując, że niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą prowadzi do opodatkowania niezadeklarowanych dochodów odpowiadających wartości owych aktywów jako „nieuzasadnionych zysków majątkowych” bez możliwości skorzystania w praktyce z przedawnienia;
 - karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą grzywną proporcjonalną w wysokości 150% podatku obliczonego od kwot odpowiadających wartości tych dóbr lub praw, która może zostać połączona z grzywnami ryczałtowymi, i
 - karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą zryczałtowanymi grzywnami, których kwota jest niewspółmierna do sankcji przewidzianych za podobne wykroczenia w kontekście wyłącznie krajowym i których łączna kwota nie jest ograniczona,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE oraz art. 40 porozumienia o EOG.

W przedmiocie kosztów

- 64 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Hiszpanii, a uchybienie zostało stwierdzone, należy obciążyć to państwo członkowskie kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Przewidując, że niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą prowadzi do opodatkowania niezadeklarowanych dochodów odpowiadających wartości owych aktywów jako „nieuzasadnionych zysków majątkowych” bez możliwości skorzystania w praktyce z przedawnienia;**

karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą grzywną proporcjonalną w wysokości 150% podatku obliczonego od kwot odpowiadających wartości tych dóbr lub praw, która może zostać połączona z grzywnami ryczałtowymi, i

karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą zryczałtowanymi grzywnami, których kwota jest niewspółmierna do sankcji przewidzianych za podobne wykroczenia w kontekście wyłącznie krajowym i których łączna kwota nie jest ograniczona,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE oraz art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.

2) Królestwo Hiszpanii zostaje obciążone kosztami postępowania.

Podpisy