Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEA
od 15. srpnja 2021.[1]

Predmet C-788/19

Europska komisija
protiv

Kraljevine Španjolske

„Povreda obveze države članice – Prijava imovine koja se nalazi u drugim državama članicama Unije i Europskog gospodarskog prostora (EGP) – Propuštanje – Neproporcionalne sankcije – Obrazac 720 – Članci 63. i 65. UFEU-a – Članak 40. Sporazuma o EGP-u – Proporcionalnost – Rok zastare – Direktiva 2011/16/EU – Direktiva 2014/107/EU – Uzajamna pomoć – Automatska razmjena”

I. Uvod

1. Ova tužba zbog povrede obveze odnosi se na propis u području oporezivanja koji je 2012. uvela Kraljevina Španjolska i čija je svrha suzbijanje utaje i izbjegavanja plaćanja poreza u pogledu imovine koja se nalazi izvan španjolskog državnog područja. Taj propis uključuje, s jedne strane, obvezu poreznih rezidenata u Španjolskoj da prijave određena dobra i prava koja se nalaze u inozemstvu (obveza koju se u Španjolskoj ispunjava „obrascem 720”) i, s druge strane, niz posljedica povezanih s neispunjavanjem te obveze. Te posljedice obuhvaćaju, prvo, kvalifikaciju imovine kao neopravdane kapitalne dobiti i njezino uključivanje u opću poreznu osnovicu neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine, drugo, izricanje razmjerne novčane kazne od 150 % i, treće, izricanje paušalnih novčanih kazni.

2. Europska komisija smatra da te tri posljedice i pravila za njihovu primjenu predstavljaju neproporcionalna ograničenja kojima se povređuje više sloboda kretanja predviđenih UFEU-om i Sporazumom o Europskom gospodarskom prostoru (EGP), osobito slobodno kretanje kapitala (članak 63. UFEU-a i članak 40. Sporazuma o EGP-u). Prema Komisijinu mišljenju, neproporcionalnost se osobito očituje u tome što se trima posljedicama vrlo strogo kažnjava činjenica da porezni obveznik nije ispunio obvezu pružanja informacija, pri čemu se ne uzima u obzir činjenica da je španjolska porezna uprava već raspolagala predmetnim informacijama ili je mogla njima raspolagati na temelju sustava razmjene informacija u području oporezivanja, predviđenog Direktivom 2011/16/EU[2], kako je izmijenjena Direktivom 2014/107/EU[3] (u daljnjem

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] Direktiva Vijeća od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)

[3] Direktiva Vijeća od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16 (SL 2014., L 359, str. 1.)

tekstu: Direktiva 2011/16). Stoga ovom tužbom zbog povrede obveze traži od Suda da utvrdi da je Kraljevina Španjolska, time što je predvidjela te tri posljedice, povrijedila obveze koje ima, među ostalim, na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u.

3. Nakon svojeg izlaganja predložit ću Sudu da djelomično prihvati tužbu.

II. Španjolsko pravo

4. Središnji zakon o kojem je riječ jest Ley 7/2012 de Modificación de la Normativa Tributaria y Presupuestaria y de Adecuación de la Normativa Financiera para la Intensificación de las Actuaciones en la Prevención y Lucha contra el Fraude (Zakon br. 7/2012 o izmjeni poreznog i proračunskog zakonodavstva i usklađivanju financijskih propisa radi pojačavanja mjera za sprečavanje i suzbijanje utaje) od 29. listopada 2012. (BOE br. 261 od 30. listopada 2012.) (u daljnjem tekstu: Zakon br. 7/2012). Tim se zakonom uvodi sustav obrasca 720, pri čemu se, među ostalim, izmjenjuje više zakona u području oporezivanja. Konkretno, različiti elementi sustava obrasca 720 predviđeni su u zakonima navedenima u sljedećim odjeljcima: obveza pružanja informacija kao takva (odjeljak 1.) i, što se tiče triju spornih posljedica navedenih u uvodu ovog mišljenja, prvo, kvalifikacija imovine kao neopravdane kapitalne dobiti i njezino uključivanje u opću poreznu osnovicu neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine (odjeljci 2. i 3.)[4], drugo, izricanje razmjerne novčane kazne od 150 % (odjeljak 4.)[5] i, treće, izricanje paušalnih novčanih kazni (odjeljak 1.)[6].

A. Ley 58/2003 General Tributaria (Opći porezni zakon br. 58/2003) od 17. prosinca 2003., kako je izmijenjen Zakonom br. 7/2012 (u daljnjem tekstu: LGT)

5. Osamnaestom dodatnom odredbom LGT-a, naslovljenom „Obveza pružanja informacija o dobrima i pravima koji se nalaze u inozemstvu”, predviđa se:

„1. U skladu s člancima 29. i 93. ovog zakona, porezni obveznici dužni su poreznim tijelima, pod uvjetima utvrđenima propisima, pružiti sljedeće informacije:

(a) informacije o računima u inozemstvu, otvorenima kod institucija koje obavljaju bankarske ili kreditne djelatnosti, čiji su vlasnici ili korisnici zainteresirane osobe ili za koje u bilo kojem obliku imaju ovlaštenje ili pravo raspolaganja;

(b) informacije o bilo kakvom vlasništvu, imovini, vrijednosnim papirima ili pravima koja predstavljaju temeljni kapital, vlastiti kapital ili imovinu bilo koje vrste, ili o prijenosu vlastitog kapitala na treće osobe, čiji su vlasnici zainteresirane osobe i koji se nalazi u inozemstvu ili je ondje deponiran, kao i informacije o životnom osiguranju ili osiguranju za slučaj invalidnosti čiji su ugovaratelji te o doživotnim ili privremenim rentama koje primaju zbog prijenosa kapitala u novcu, ili pak informacije o pokretnoj ili nepokretnoj imovini kupljenoj od subjekata sa sjedištem u inozemstvu;

(c) informacije o nekretninama i pravima na nekretninama u svojem vlasništvu koje se nalaze u inozemstvu.

[4] Na tu se posljedicu odnosi prvi Komisijin prigovor.

[5] Na tu se sankciju odnosi drugi Komisijin prigovor.

[6] Na tu se sankciju odnosi treći Komisijin prigovor.

[…]

2. Sustav povreda i sankcija.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. 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 (Zakon br. 35/2006 o porezu na dohodak fizičkih osoba i djelomičnoj izmjeni zakonâ o porezu na dobit, porezu na dohodak nerezidenata i porezu na imovinu) od 28. studenoga 2006., kako je izmijenjen Zakonom br. 7/2012 (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba)

6. Člankom 39. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba, naslovljenim „Neopravdana kapitalna dobit”, određuje se:

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

Neopravdanaa kapitalna dobit uključuje se u opću poreznu osnovicu za porezno razdoblje tijekom kojeg su otkriveni, osim ako porezni obveznik ne dokaže da je bio vlasnik predmetnih prava ili dobara tijekom razdoblja za koje je nastupila zastara.

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

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

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Zakon br. 27/2014 o porezu na dobit) od 27. studenoga 2014., kako je izmijenjen Zakonom br. 7/2012 (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit)

7. Člankom 121. tog zakona, naslovljenim „Neknjižena ili neprijavljena dobra i prava: pretpostavljeno ostvarivanje dohotka”, u stavcima 1. do 6. predviđa se:

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

Ta pretpostavka postoji i u slučaju djelomičnog prikrivanja vrijednosti stjecanja.

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

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

Vrijednost stjecanja provjerava se s obzirom na odgovarajuće potvrde ili, ako to nije moguće, s obzirom na pravila o procjeni predviđena [LGT-om].

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

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

6. U svakom slučaju, smatra se da su dobra ili prava za koje se u određenim rokovima nije poštovala obveza pružanja informacija iz osamnaeste dodatne odredbe [LGT-a] stečena neprijavljenim dohotkom koji se povezuje s najstarijim poreznim razdobljem za koje nije nastupila zastara i koje se još može ispraviti.

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

D. Zakon br. 7/2012

8. Prvom dodatnom odredbom tog zakona, naslovljenom „Sustav sankcija u slučaju neopravdane kapitalne dobiti i pretpostavljenog ostvarivanja dohotka", određuje se:

„Primjena odredbi članka 39. stavka 2. Zakona br. 35/2006 od 28. studenoga 2006. o porezu na dohodak fizičkih osoba i djelomičnoj izmjeni zakonâ o porezu na dobit, porezu na dohodak nerezidenata i porezu na imovinu te članka 134. stavka 6. konsolidiranog teksta Zakona o porezu na dobit, koji je odobren Kraljevskom zakonodavnom uredbom br. 4/2004 od 5. ožujka 2004., utvrđuje povredu poreznih propisa koja se smatra vrlo teškom te se kažnjava novčanom kaznom od 150 % iznosa sankcije.

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

III. Predsudski postupak i postupak pred Sudom

9. Pismom opomene od 20. studenoga 2015. Komisija je skrenula pozornost španjolskih tijela na moguću neusklađenost s pravom Unije određenih aspekata povezanih s obvezom da se u obrascu 720 prijave dobra i prava koja se nalaze u inozemstvu. Prema Komisijinoj analizi, čini se da posljedice nepoštovanja te obveze i povezani sustav sankcija nisu proporcionalni s obzirom na ciljeve koji se nastoje postići španjolskim propisima.

10. Slijedom odgovora španjolskih tijela od 29. veljače 2016. u kojem osporavaju postojanje bilo kakve neusklađenosti tog zakona s pravom Unije, Komisija je 15. veljače 2017. izdala obrazloženo mišljenje u kojem je u biti zauzela isto stajalište kao i u dopisu od 20. studenoga 2015.

11. Dopisima od 12. travnja 2017. i 31. svibnja 2019. španjolska tijela odgovorila su na to obrazloženo mišljenje.

12. Budući da joj ti odgovori nisu bili uvjerljivi, Komisija je 23. listopada 2019., na temelju članka 258. UFEU-a, podnijela ovu tužbu zbog povrede obveze i od Suda zahtijeva da:

– utvrdi da je Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 21., 45., 49., 56. i 63. UFEU-a te članaka 28., 31., 36. i 40. Sporazuma o EGP-u:

  – time što je utvrdila da neispunjavanje obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava koja se nalaze u inozemstvu ili nepravodobno podnošenje obrasca 720 dovodi do kvalifikacije te imovine kao neopravdane kapitalne dobiti, pri čemu se nije moguće pozvati na zastaru;

  – time što automatski izriče razmjernu novčanu kaznu od 150 % u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava koja se nalaze u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720;

  – time što u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720 izriče paušalne novčane kazne koje su strože od sankcija predviđenih općim sustavom sankcija za slične povrede, i

– naloži Kraljevini Španjolskoj snošenje troškova.

13. Kraljevina Španjolska od Suda zahtijeva da:

– odbije tužbu i

– naloži Komisiji snošenje troškova.

14. Rasprava nije održana, ali su obje stranke odgovorile na pisana pitanja Suda od 8. prosinca 2020.

IV. Analiza

A. Uvodne napomene o obrascu 720

15. Kao što sam to naveo u uvodu ovog mišljenja, predmetni sporni propis uveden je kako bi se uspostavio stroži porezni nadzor u situaciji koja uključuje velik rizik od utaje i izbjegavanja plaćanja poreza. U tom je pogledu Komisija pojasnila da nipošto ne osporava pravo Kraljevine Španjolske da naloži obvezu pružanja informacija u pogledu dobara i prava u inozemstvu koja je predviđena obrascem 720. Također priznaje da se obveza naložena obrascem 720 može opravdati potrebom sprečavanja utaje i izbjegavanja plaćanja poreza te zlouporabe, kao i potrebom da se zajamči učinkovitost poreznog nadzora. Komisija stoga osporava isključivo posljedice predviđene u slučaju nepoštovanja te obveze, koje smatra neproporcionalnima.

16. Iako Komisija ne osporava obvezu pružanja informacija predviđenu obrascem 720 kao takvu, nego posljedice koje iz nje proizlaze u slučaju neispunjavanja ili nepravodobnog ispunjavanja te obveze, smatram korisnim objasniti područje primjene te obveze pružanja informacija.

17. Ona se odnosi na tri kategorije dobara i prava koja se nalaze u inozemstvu: račune otvorene kod financijskih ustanova, vrijednosne papire koji predstavljaju temeljni kapital i druge elemente imovine koji se smatraju takvima na temelju propisa, kao i nekretnine [7]. Prema informacijama koje je pružila Komisija, predmetna dobra i prava treba prijaviti ako na kraju poreznog razdoblja (ili tijekom njega) procijenjena vrijednost svake kategorije prelazi 50 000 eura. Prijava se sljedećih godina ponovno podnosi ako se vrijednost dobara i prava obuhvaćenih određenom kategorijom poveća za više od 20 000 eura. Obveza pružanja informacija obuhvaća obvezu pružanja niza podataka za svaku kategoriju dobara i prava [8] te se prijava mora podnijeti u obrascu 720 u roku od 1. siječnja do 31. ožujka godine koja slijedi nakon referentnog poreznog razdoblja. Osim iznimki predviđenih propisima [9], porezni obveznici su fizičke ili pravne osobe koje su porezni rezidenti u Španjolskoj, neovisno o državljanstvu, i koje su ovlaštene djelovati kao vlasnici, opunomoćenici ili korisnici dobara i prava, odnosno kao ovlaštene osobe u pogledu bankovnih računa.

B. Predmetne slobode

18. Komisija u svojoj tužbi tvrdi da je Kraljevina Španjolska povrijedila slobode propisane člancima 21. (građani), 45. (radnici), 49. (poslovni nastan), 56. (usluge) i 63. (kapital) UFEU-a, kao i odgovarajuće slobode predviđene Sporazumom o EGP-u. Komisija je u tom pogledu navela da, iako sustav obrasca 720 može utjecati na sve te slobode, sporni propis osobito utječe na slobodu kretanja kapitala, tako da španjolski propis treba ispitati samo s obzirom na tu slobodu.

19. Djelomično se slažem s tim mišljenjem. Naime, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, kada se nacionalna mjera odnosi ujedno i na slobodno kretanje kapitala i na slobodu pružanja usluga, Sud ispituje predmetnu mjeru načelno samo s obzirom na jednu od tih dviju sloboda, ako se u okolnostima predmetnog postupka pokaže da je jedna od njih posve sporedna u odnosu na drugu te da joj može biti pridružena [10]. Isto vrijedi u pogledu nacionalne mjere koja se istodobno odnosi na slobodno kretanje kapitala i slobodu poslovnog nastana [11].

20. U tom pogledu smatram da je slobodno kretanje kapitala glavna sloboda na koju se odnosi predmetna nacionalna mjera. Naime, sporno nacionalno zakonodavstvo općenito se odnosi na to da rezidenti u Španjolskoj imaju dobra ili prava u inozemstvu a da to nije nužno u obliku stjecanja udjela u kapitalu subjekata sa sjedištem u inozemstvu niti uglavnom radi ostvarivanja pristupa financijskim uslugama u inozemstvu. Iako to itekako može utjecati na slobodno pružanje usluga i slobodu poslovnog nastana, te su slobode ipak sporedne u odnosu na slobodno kretanje kapitala, kojem se one mogu pridružiti. Smatram da isti zaključak valja izvesti u pogledu slobodnog kretanja

7 Vidjeti osamnaestu dodatnu odredbu stavak 1. LGT-a.

8 Prema informacijama koje je pružila Komisija, u slučaju bankovnih računa porezni obveznik treba priopćiti pet podataka ili skupova podataka: naziv financijske institucije ili banke; identifikacijsku oznaku bankovnog računa; datume otvaranja ili zatvaranja odnosno dodjele ili opoziva odobrenja za korištenje bankovnog računa; saldo računa na dan 31. prosinca i prosječni saldo u zadnjem tromjesečju godine. U slučaju *vrijednosnih papira ili prava*, porezni obveznik u biti treba prijaviti sljedeće podatke ili skupove podataka: naziv institucije koja je izdala vrijednosne papire ili dužnika ili oznaku pravne veze; saldo vrijednosnih papira (dionice ili obveznice) ili prava na dan 31. prosinca, uz naznaku broja i kategorije dionica ili vrijednosnih papira i njihove nominalne vrijednosti. U slučaju *životnih osiguranja* te *privremenih ili doživotnih renti*, porezni obveznik u biti treba prijaviti sljedeće podatke ili skupove podataka: naziv i mjesto poslovanja osiguravajućeg društva, oznaku ugovora o osiguranju odnosno o privremenim ili doživotnim periodičnim rentama koji je na snazi na dan 31. prosinca; otkupnu vrijednost u slučaju ugovora o osiguranju ili vrijednost kapitalizacije u slučaju renti. U slučaju *nekretnina*, porezni obveznik u biti treba dostaviti sljedeće podatke ili skupove podataka: oznaku nekretnine, pri čemu navodi vrstu nekretnine; državu, zemlju ili područje u kojem se nalazi, grad, ulicu i broj; datum stjecanja; vrijednost stjecanja; u slučaju poništenja ili prijenosa dobara, traže se informacije o datumu poništenja ili prijenosa.

9 Prema Komisijinu mišljenju, obveza pružanja informacija ne primjenjuje se na fizičke i pravne osobe koje imaju dobra i prava u inozemstvu ako su ta dobra i prava pojedinačno i jasno upisana u poslovne knjige.

10 Vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 39.).

11 Vidjeti u tom smislu presude od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 89. do 93.) i od 28. veljače 2013., Beker i Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, t. 25. do 31.).

radnika, koje se u ovom slučaju čini još sporednije u odnosu na slobodno pružanje usluga i slobodu poslovnog nastana. Kada je riječ o pravu na kretanje europskih građana, predviđenim člankom 21. UFEU-a, smatram da Komisija nije iznijela argumente na temelju kojih bi se moglo ocijeniti zbog čega bi sporni propis utjecao na tu slobodu.

21. Iz toga proizlazi da ovaj predmet valja ocijeniti s gledišta slobodnog kretanja kapitala, koje je predviđeno člankom 63. UFEU-a i člankom 40. Sporazuma o EGP-u. Radi jasnoće i s obzirom na to da članak 40. Sporazuma o EGP-u ima isti pravni opseg kao i članak 63. UFEU-a [12], u analizi koja slijedi upućivat ću samo na članak 63. UFEU-a.

C. Postojanje ograničenja članka 63. UFEU-a

1. Argumenti stranaka

22. Komisija smatra da propis koji se odnosi na obrazac 720 predstavlja ograničenje načela slobodnog kretanja kapitala zbog činjenice da se spornim propisom nalažu posebna pravila u pogledu posjedovanja dobara i prava u inozemstvu koja ne postoje u pogledu identične imovine koja se nalazi u Španjolskoj. Učinak primjene tih pravila osobito je to da je prijenos imovine u inozemstvo manje privlačan za porezne obveznike.

23. Prema mišljenju španjolske vlade, sankcije primjenjive na povrede obveze povezane s obrascem 720 ne predstavljaju ograničenje, s obzirom na to da je uvođenje sankcija nužno da bi obveza pružanja informacija bila djelotvorna. Usto, osobe koje svoju imovinu prikrivaju zbog poreznih razloga ne mogu ostvarivati zaštitu na temelju slobode kretanja.

2. Ocjena

24. Prema mojem mišljenju, sporni propis nedvojbeno predstavlja ograničenje.

25. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ograničenja kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a čine, među ostalim, mjere koje nalaže država članica, a koje mogu odvratiti, spriječiti ili ograničiti mogućnosti ulagača iz te države da ulažu u drugim državama [13]. Kao što to tvrdi Komisija, a da španjolska vlada to ne osporava, sustavom obrasca 720 predviđaju se obveza pružanja informacija i sankcije u slučaju nepoštovanja te obveze koje se primjenjuju na porezne rezidente koji posjeduju imovinu u inozemstvu, koji ne postoje za identičnu imovinu koja se nalazi u Španjolskoj. Takav propis stoga može odvratiti, spriječiti ili ograničiti mogućnosti rezidenata te države da ulažu u drugim državama.

26. U tom pogledu argument španjolske vlade da osobe koje svoju imovinu prikrivaju zbog poreznih razloga ne mogu ostvariti nikakvu zaštitu na temelju slobode kretanja ne može dovesti do drukčijeg rezultata. Valja utvrditi da iz samog teksta članka 65. stavka 1. točke (b) UFEU-a proizlazi da ograničenje slobodnog kretanja kapitala može biti opravdano ako sprečava povrede zakona i propisa država članica u području oporezivanja. Drugim riječima, ta odredba

[12] Vidjeti u tom smislu presude od 11. lipnja 2009., Komisija/Nizozemska (C-521/07, EU:C:2009:360, t. 33.) i od 5. svibnja 2011., Komisija/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, t. 51.).

[13] Vidjeti u tom smislu osobito presude od 26. rujna 2000., Komisija/Belgija (C-478/98, EU:C:2000:497, t. 18.); od 23. listopada 2007., Komisija/Njemačka (C-112/05, EU:C:2007:623, t. 19.), te od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 44.).

pretpostavlja da je nacionalna mjera, poput one o kojoj je riječ u ovom predmetu, obuhvaćena definicijom ograničenja u smislu članka 63. UFEU-a samo zbog toga što joj je cilj porezni nadzor ili suzbijanje utaje poreza [14].

D. Postojanje eventualnog opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala

1. Argumenti stranaka

27. Prema Komisijinu mišljenju, različito postupanje koje Kraljevina Španjolska primjenjuje ovisno o tome gdje se nalazi predmetna imovina ne odgovara objektivno različitim situacijama u smislu članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a. Kako bi se ocijenilo postojanje različitih situacija između poreznih obveznika koji imaju dobra i prava na državnom području i u inozemstvu, valja uzeti u obzir cilj spornog propisa [15]. S obzirom na njegov cilj, odnosno sprečavanje i suzbijanje utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, ne postoji objektivno različita situacija između poreznih obveznika koji su rezidenti u Španjolskoj ovisno o tome nalazi li se njihova imovina na španjolskom državnom području ili izvan njega. Naime, ni u jednom se slučaju ne može isključiti da rezident koji ima prijevarne namjere može izbjeći svoje porezne obveze na temelju prihoda od prikrivenih djelatnosti ili transakcija [16].

28. Konkretno, suprotno onomu što tvrdi španjolska vlada, uopće nije važna činjenica da porezna uprava ne raspolaže istim informacijama u pogledu imovine koja se nalazi u inozemstvu i imovine koja se nalazi na državnom području. Sud je, uostalom, već odbio takav argument [17]. Suprotno tomu, prema Komisijinu mišljenju, ograničenje se može opravdati potrebom sprečavanja utaje i izbjegavanja plaćanja poreza te zlouporaba, kao i potrebom da se zajamči učinkovitost poreznog nadzora [18].

29. Španjolska vlada podredno smatra da se ograničenje, ako Sud presudi da postoji, može opravdati.

30. Kao prvo, spornim se propisom u smislu članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a utvrđuje razlika između poreznih obveznika koji se ne nalaze u istoj situaciji u pogledu mjesta u kojem ulažu svoj kapital, i to s obzirom na mogućnosti poreznog nadzora. Konkretno, informacije kojima raspolažu nacionala tijela u pogledu dobara i prava koja njihovi rezidenti imaju u inozemstvu djelomične su jer je međunarodna razmjena poreznih informacija ograničena, uključujući u okviru Unije, s obzirom na to da su zabranjene „fishing expeditions” (nasumično potraživanje podataka). Što se tiče obveze prijave, razina informacija kojima raspolažu tijela relevantan je kriterij kako bi se odredilo jesu li rezidenti čija se imovina nalazi na državnom području ili izvan njega u usporedivim situacijama.

[14] Isto vrijedi za ciljeve priznate sudskom praksom Suda izvan UFEU-a, kao što su sprečavanje utaje i izbjegavanja plaćanja poreza te zlouporabe, kao i potreba da se zajamči učinkovitost poreznog nadzora. Vidjeti, primjerice, presudu od 4. ožujka 2004., Komisija/Francuska (C-334/02, EU:C:2004:129, t. 27.).

[15] Vidjeti presude od 1. srpnja 2010., Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, t. 45. do 48.) i od 13. ožujka 2014., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, t. 46. do 48.).

[16] Vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2009., X i Passenheim-van Schoot (C-155/08 i C-157/08, u daljnjem tekstu: presuda X i Passenheim-van Schoot, EU:C:2009:368, t. 36. do 40.).

[17] Vidjeti presudu X i Passenheim-van Schoot, t. 36. do 40. Prema Komisijinu mišljenju, pitanje opsega informacija kojima porezna uprava ima pristup s obzirom na mjesto u kojem se nalazi predmetna imovina može se, suprotno tomu, ispitati u okviru opravdanja spornog propisa i njegove proporcionalnosti.

[18] Vidjeti presudu od 4. ožujka 2004., Komisija/Francuska (C-334/02, EU:C:2004:129, t. 27.).

31. Kao drugo, ta vlada smatra da je ograničenje također opravdano razlozima u javnom interesu koji odgovaraju potrebi sprečavanja utaje i izbjegavanja plaćanja poreza te zlouporaba, ili potrebi da se zajamči učinkovitost poreznog nadzora [19].

2. Ocjena

32. Kao i Komisija, smatram da različito postupanje koje proizlazi iz predmetnog propisa ne odgovara objektivno različitim situacijama u smislu članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a. Naime, ta činjenica već proizlazi iz sudske prakse Suda [20], i to pravilno jer bi suprotno stajalište imalo za učinak poricanje postojanja bilo kakvog ograničenja slobodnog kretanja kapitala samo zbog toga što dostupne informacije o imovini u inozemstvu nisu dostatne u usporedbi s informacijama o imovini koja se nalazi na državnom području.

33. S obzirom na navedeno, kao što to napominju Komisija i španjolska vlada, ciljevi koji se nastoje postići spornim propisom, odnosno suzbijanje utaje i izbjegavanja plaćanja poreza, mogu opravdati ograničenje, što proizlazi iz članka 65. stavka 1. točke (b) UFEU-u i iz sudske prakse [21].

34. Stoga se glavno pitanje u ovom predmetu odnosi na proporcionalnost spornog propisa.

E. Proporcionalnost predmetnog propisa

1. Kvalifikacija imovine kao neopravdane kapitalne dobiti bez mogućnosti pozivanja na zastaru (prvi prigovor)

35. Komisija svojim prvim prigovorom tvrdi da činjenica „da neispunjavanje obveze pružanja informacija ili nepravodobno podnošenje obrasca 720 dovodi do kvalifikacije te imovine kao neopravdane kapitalne dobiti, pri čemu se nije moguće pozvati na zastaru”, predstavlja neproporcionalno ograničenje.

Predmetni propis

36. Prvi prigovor odnosi se na pravila sadržana u članku 39. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članku 121. Zakona o porezu na dobit. Te se odredbe, koje su u biti jednake, odnose na neopravdanu kapitalnu dobit i sadržavaju opće i posebno pravilo.

37. Na temelju *općeg* pravila, dobra i prava čije posjedovanje, prijava ili stjecanje ne odgovaraju dohotku ili kapitalu koji je prijavio porezni obveznik smatraju se neopravdanom kapitalnom dobiti te se uključuju u opću poreznu osnovicu za porezno razdoblje u kojem ih je otkrila porezna uprava. Međutim, ta se dobit ne uključuje u poreznu osnovicu ako porezni obveznik dokaže da je bio vlasnik predmetnih prava ili dobara tijekom „razdoblja zastare” [22]. Prema mojem istraživanju, pravo uprave da ispravi iznos na temelju poreznog duga konkretno podliježe roku zastare od četiri

[19] Presuda od 20. veljače 1979., Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42)

[20] Vidjeti u tom smislu presude X i Passenheim-van Schoot, t. 36. do 40., i od 5. srpnja 2012., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 30. do 33.).

[21] Vidjeti, primjerice, presudu od 4. ožujka 2004., Komisija/Francuska (C-334/02, EU:C:2004:129, t. 27.).

[22] Vidjeti članak 39. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članak 121. stavke 1. do 5. Zakona o porezu na dobit.

godine, koji počinje teći od dana nakon dana isteka roka propisanog za podnošenje predmetne prijave [23]. Stoga, prema mojem shvaćanju, porezni obveznik u praksi može izbjeći uključivanje te imovine u poreznu osnovicu četiri godine nakon što je ta imovina trebala biti prijavljena.

38. Što se tiče *posebnog* pravila, ono se odnosi na posjedovanje, prijavu ili stjecanje dobara ili prava za koja se u određenim rokovima nije poštovala obveza pružanja informacija iz obrasca 720. Takva se dobra ili prava smatraju neopravdanom kapitalnom dobiti te se uključuju u opću poreznu osnovicu. Međutim, za tu kategoriju imovine ne predviđa se spomenuto pravilo o zastari. Stoga porezni obveznik na temelju tog pravila, kako bi izbjegao uključivanje kapitalne dobiti u poreznu osnovicu, treba podnijeti dokaz da su „navedena dobra ili prava stečena prijavljenim dohotkom ili dohotkom ostvarenim u poreznim razdobljima tijekom kojih nije bio obveznik tog poreza" [24].

b) Argumenti stranaka

1) Komisijini argumenti

39. Komisija navodi da neispunjavanje obveze podnošenja obrasca 720 u određenim rokovima dovodi do pretpostavke ostvarivanja dohotka koji odgovara vrijednosti predmetnih dobara i prava, koji se smatra neopravdanom kapitalnom dobiti, te iz toga proizlazi obveza plaćanja poreza na dohodak fizičkih osoba ili poreza na dobit zbog dohotka za koji se pretpostavlja da odgovara ukupnoj vrijednosti dobara i prava na koja se odnosi obveza prijave.

40. Smatra da ta pretpostavka sama po sebi ne čini neproporcionalnu mjeru ako proizlazi iz činjenice da porezni obveznik nije ispunio materijalnu poreznu obvezu plaćanja poreza [25]. Međutim, neproporcionalnost propisa proizlazi iz činjenice da se porezni obveznik ne može pozvati na zastaru kako bi izbjegao tu pretpostavku. Naime, budući da imatelj dobara i prava u inozemstvu nije podnio obrazac 720 u određenim rokovima, ne može se pozvati na pravilo o zastari kojim se određuje rok za djelovanje porezne uprave u svrhu ispravka oporezivih osnovica.

41. Argumenti koje je Komisija istaknula kako bi dokazala neproporcionalnost tog aspekta pravila u biti se sastoje, prema mojem shvaćanju, od dvaju dijelova.

42. Prvi se dio odnosi na situaciju u kojoj je porezni obveznik *platio* porez na dohodak. Konkretno, riječ je o posebnoj situaciji u kojoj je do stjecanja dobara ili prava u inozemstvu došlo više od četiri godine prije početka roka za prvo podnošenje obrasca 720 [26], u kojoj je do oporezivanja dohotka upotrijebljenog za stjecanje tih dobara ili prava također došlo prije više od četiri godine i u kojoj je porezni obveznik podlijegao tom porezu u tom trenutku, ali nema nikakav dokaz da je taj dohodak prijavio poreznom tijelu [27]. Prema Komisijinu mišljenju, imatelj dobara ili prava u takvoj se situaciji, kad ne može dokazati da je platio predmetni porez na dohodak, ne može pozvati ni na zastaru kako bi izbjegao ispravak porezne uprave. Stoga nemogućnost dokazivanja da je plaćen porez na dohodak koji odgovara imovini koja se nalazi u

[23] Taj rok zastare i pravila za njegovu primjenu predviđeni su člankom 66. točkom (a) i člankom 67. stavkom 1. točkom (a) LGT-a.

[24] Vidjeti članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit.

[25] Stoga navodi da, budući da kvalifikacija kapitalne dobiti proizlazi iz činjenice da porezni obveznik nije ispunio materijalnu poreznu obvezu plaćanja poreza, kvalifikacija služi za naplatu poreznog duga na inicijativu porezne uprave kako bi se ispravila situacija poreznog obveznika koji prvotno nije postupio u skladu s poreznim pravilima na snazi.

[26] Što se tiče roka od četiri godine, vidjeti točku 37. ovog mišljenja.

[27] Prema Komisijinu mišljenju, ako je imovina u inozemstvu stečena tijekom poreznog razdoblja u pogledu kojeg je nastupila zastara prava porezne uprave da odredi porezni dug ili zahtijeva njegovo plaćanje, posve je moguće da porezni obveznik nije sačuvao dokumente koji dokazuju poreznu prijavu dohotka kojim je stekao tu imovinu.

inozemstvu dovodi do neoborive pretpostavke utaje poreza. Komisija podsjeća na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pretpostavka utaje i izbjegavanja plaćanja poreza ne može temeljiti na okolnostima kao što je činjenica da porezni obveznik rezident ima dobra koja se nalaze u inozemstvu [28].

43. Komisija u tom pogledu pobija tvrdnju španjolske vlade prema kojoj je teret dokazivanja na poreznoj upravi, tako da bi ta uprava trebala provesti odgovarajuće istrage kako bi provjerila stvarnu situaciju poreznog obveznika i slijedom nje djelovala. Prema njezinu mišljenju, ta praksa nije opisana u predmetnom propisu te ne postoji nikakav dokument kojim se može dokazati da je španjolska tijela stvarno primjenjuju. Propisom se poreznom obvezniku izričito i strogo nalaže da snosi teret dokazivanja prijave dohotka ili činjenice da ne podliježe porezu. Usto, primjeri konkretne primjene propisa koji se odnosi na obrazac 720 dokazuju da je teret dokazivanja na imatelju dobara i prava koji nije poštovao obvezu pružanja informacija u određenim rokovima.

44. Drugi se dio odnosi na „potpuno nepostojanje zastare”. Komisija tako smatra da, u slučaju neispunjavanja ili nepravodobnog ispunjavanja obveze pružanja informacija predviđene obrascem 720, postoji „učinak neprimjenjivosti zastare”.

45. U tom pogledu u biti smatra, *kao prvo*, da se nepostojanjem zastare ne može postići postavljeni cilj jer sama činjenica podnošenja obrasca 720 u određenim rokovima poreznom obvezniku omogućuje da zadrži pravo na već stečenu zastaru u tom trenutku, iako je očito riječ o izbjegavanju plaćanja poreza.

46. *Kao drugo*, potpuno nepostojanje zastare nije nužno ni za postizanje ciljeva postavljenih predmetnim propisom s obzirom na instrumente koji postoje u području razmjene poreznih informacija na razini Unije.

47. Konkretno, Komisija navodi da ne osporava činjenicu da u trenutku kad je sustav obrasca 720 donesen 2012. nijedan od postojećih instrumenata u području razmjene informacija nije omogućavao dobivanje odgovarajućih informacija o dobrima i pravima u inozemstvu. Međutim, sustav razmjene informacija na razini Unije znatno se promijenio od 2012. do 2017. te su na dan izdavanja obrazloženog mišljenja, odnosno 15. veljače 2017., što je datum koji Sud treba uzeti u obzir pri ocjeni pravnog okvira ove tužbe, instrumenti za razmjenu informacija koji su postojali na razini Unije državama članicama omogućavali dobivanje potrebnih informacija o dobrima i pravima u inozemstvu kako bi provele odgovarajuće porezne nadzore.

48. Naime, *kao prvo*, informacije koje treba navesti u prijavi korištenjem obrasca 720 u velikom su dijelu obuhvaćene Direktivom 2011/16.

49. U prilog tom utvrđenju Komisija upućuje na posebne odredbe koje se odnose na tri kategorije dobara iz obrasca 720.

50. Što se tiče informacija u pogledu *bankovnih računa*, upućuje na članak 8. stavak 3.a Direktive 2011/16, kao i na priloge koji obuhvaćaju automatsku razmjenu informacija o bankovnim računima, uključujući depozitne račune i skrbničke račune. Ta se razmjena informacija odnosi na „osobe o kojima se izvješćuje”. Obuhvaćene su fizičke osobe i subjekti koji nisu: i. trgovačko

[28] Vidjeti presude od 7. studenoga 2013., K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 60.) i, po analogiji, od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 51.).

društvo čijim se dionicama redovito trguje na jednom ili više organiziranih tržišta vrijednosnim papirima; ii. trgovačko društvo koje je povezani subjekt društva opisanog u podtočki i.; iii. tijelo javne vlasti; iv. međunarodna organizacija; v. središnja banka; ili vi. financijska institucija [29].

51. U skladu s člankom 8. stavkom 3.a točkom (a) Direktive 2011/16, informacije koje treba priopćiti u okviru sustava automatske razmjene obuhvaćaju sve informacije koje su nužne za identifikaciju imatelja računa, financijske institucije u kojoj se upravlja računom i samog računa. Informacije se odnose i na stanje računa ili vrijednost. U slučaju skrbničkih računa informacije se odnose na ukupan bruto iznos kamata, ukupan bruto iznos dividendi i ukupan bruto iznos dohotka ostvarenog od imovine na računu, kao i ukupne bruto primitke od prodaje ili otkupa financijske imovine. U slučaju depozitnog računa informacije koje treba razmijeniti odnose se na ukupan bruto iznos kamata plaćenih ili pripisanih na račun tijekom kalendarske godine ili drugog odgovarajućeg izvještajnog razdoblja. U slučaju svakog drugog računa informacije trebaju obuhvaćati ukupan bruto iznos plaćen ili pripisan na račun imatelja računa.

52. U skladu s navedenim člankom 8. stavkom 3.a točkom (a), informacije na koje se odnosi automatska razmjena dostatne su da se utvrdi iznos poreza na dohodak koji proizlazi iz posjedovanja bankovnih računa u inozemstvu.

53. Nadalje, Komisija navodi da se automatskom razmjenom informacija koja je uvedena Direktivom 2011/16 osobama koje trebaju podnijeti prijavu nalaže obveza da u nju uključe informacije o *vrijednostima* koje imaju u drugoj državi članici. Što se tiče vrijednosti koje se nalaze na depozitnim računima ili skrbničkim računima, u većini su slučajeva informacije koje se razmjenjuju iste kao i informacije o bankovnim računima, što u tom slučaju također omogućuje da se utvrdi iznos poreza na odgovarajući dohodak.

54. Što se tiče *prava ili ugovora o životnom osiguranju* koji nisu obuhvaćeni drugim pravnim aktima Unije, na njih se na temelju članka 8. stavka 1. točke (c) Direktive 2011/16 također može odnositi automatska razmjena informacija koje se odnose na bilo koje porezno razdoblje. U tom se slučaju informacije odnose na rezidente države članice, neovisno o tome je li riječ o fizičkim osobama ili subjektima, te poreznim upravama država članica omogućuju da utvrde iznos poreza primjenjivih na te dohotke.

55. Konačno, informacije o *nekretninama* na koje se može odnositi automatska razmjena na temelju članka 8. stavka 1. točke (e) navedene direktive istodobno se odnose na vlasništvo i prihod od tih dobara, neovisno o tome pripadaju li fizičkim osobama ili subjektima koji su rezidenti države članice. Te informacije omogućuju naplatu poreza na dohodak koji odgovara tim dobrima i pravima.

56. *Kao drugo*, iako sustav automatske razmjene informacija ne obuhvaća sve informacije koje se moraju prijaviti podnošenjem obrasca 720 [30], porezne uprave država članica u tim slučajevima ipak mogu primijeniti postupak (neautomatske) razmjene informacija na zahtjev, koji se predviđa člancima 5. do 7. Direktive 2011/16.

[29] Odjeljak VIII. točka D. podtočka 2. Priloga I. Direktivi 2011/16

[30] Prema Komisijinu mišljenju, to je slučaj bankovnih računa i vrijednosti kad su njihovi vlasnici društva koja kotiraju na Burzi i njihovi povezani poduzetnici ili financijske institucije. Sustav automatske razmjene informacija ne obuhvaća ni informacije o ovlaštenim osobama (koje nisu vlasnici) u pogledu određenih financijskih računa navedenih u obrascu 720. Ne obuhvaća ni informacije o vrijednostima koje se ne nalaze na računima u financijskim institucijama.

57. *Kao treće*, Komisija ističe činjenicu da navodni nedostaci sustava razmjene informacija koji postoji na razini Unije, na koje se poziva španjolska vlada, ne mogu utjecati na tu stvarnost. Iz ustaljene sudske prakse Suda i osobito iz njegove presude Komisija/Belgija [31] proizlazi da su mehanizmi uzajamne pomoći koji postoje među tijelima država članica dostatni kako bi država članica mogla provesti nadzor istinitost izjava poreznih obveznika u pogledu njihovih dohodaka u drugoj državi članici. Sud je također presudio da stoga, iako instrumenti suradnje u praksi ne funkcioniraju uvijek zadovoljavajuće i nesmetano, države članice ne mogu opravdanje ograničenja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom temeljiti na eventualnim poteškoćama na koje nailaze pri prikupljanju potrebnih informacija ili na propustima do kojih može doći u suradnji među njihovim poreznim upravama.

58. *Kao treće* i u svakom slučaju, Komisija smatra da, iako se nedostatnošću informacija kojima država članica raspolaže u pogledu dobara ili prava koja njezini rezidenti imaju u inozemstvu može opravdati *dulji* rok za ispravak, pod uvjetom da se njime poreznim tijelima nastoji omogućiti učinkovita primjena mehanizama uzajamne pomoći [32], njome se ne može opravdati *potpuno nepostojanje* pravila o zastari, koje je općenito rezervirano za najteže slučajeve povreda ljudskih prava.

2) Argumenti španjolske vlade

59. Što se tiče prvog dijela Komisijinih argumenata, španjolska vlada osporava postojanje neoborive pretpostavke utaje. U tom pogledu navodi da je članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba [33] klauzula protiv utaje, ali se njome ne predviđa nikakva pretpostavka utaje. Naime, u svrhu primjene te odredbe porezna uprava treba dokazati dva elementa: prvo, činjenicu da porezni obveznik nije prijavio odgovarajuću imovinu podnošenjem obrasca 720, iako je to bio obvezan učiniti, i drugo, činjenicu da porezni obveznik nije platio porez na dohodak povezan sa stjecanjem te imovine.

60. Okolnost da porezni obveznik ne čuva prijavu za razdoblje za koje tvrdi da je u njemu oporezovan ne znači da uprava automatski smatra da ima neopravdanu kapitalnu dobit. U takvim slučajevima porezna uprava treba ispitati navode poreznog obveznika, a ako to ne učini, ne može se utvrditi činjenica na kojoj se temelji pretpostavka (odnosno da porezni obveznik nije bio oporezovan na temelju predmetnog dohotka) te se ne može smatrati da postoji neopravdana kapitalna dobit. U slučaju dvojbe, ne može se provesti ispravak jer jedna od činjenica na kojima se temelji pretpostavka nije dokazana. Suprotno tomu, ako porezni obveznik želi izbjeći primjenu članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba jer je podnošenjem obrasca 720 prethodno prijavio dohodak kojim je stekao neprijavljena dobra ili prava, dovoljno je da navede u kojim je prethodnim poreznim prijavama prijavio taj dohodak. Porezna uprava tada je dužna to provjeriti.

[31] Presuda od 6. lipnja 2013. (C-383/10, EU:C:2013:364, t. 52. i 53.)

[32] Vidjeti presude X i Passenheim-van Schoot, t. 62. do 75., i od 15. rujna 2011., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, t. 35.).

[33] Napominjem da Komisija u svojoj tužbi nije pojasnila na koje se odredbe španjolskog prava odnosi njezin prvi prigovor. Međutim, u pravnom okviru tužbe navela je članak 39. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članak 121. Zakona o porezu na dobit. Stoga prvi Komisijin prigovor shvaćam na način da se odnosi na obje odredbe. U tom pogledu ističem da španjolska vlada u svojem odgovoru na tužbu prilikom upućivanja na prvi Komisijin prigovor navodi samo članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba. S obzirom na navedeno, budući da španjolska vlada predlaže Sudu da odbije tužbu u cijelosti, argumente na koje se poziva španjolska vlada, a koji se odnose na članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba, shvaćam na način da se odnose i na članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit.

61. U prilog tim utvrđenjima španjolska vlada upućuje na više odredbi koje se odnose na teret dokazivanja [34]. Tako je potonji teret na poreznoj upravi, što se jasno ističe u propisu navedenom u bilješci 34. ovog mišljenja. Primjerice, upućuje i na presudu koja se odnosi na ispravak iz članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba, kojom se poništilo predmetno porezno rješenje jer je Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska) smatrao da je porezni obveznik naveo da je već oporezovan te je podnio dokumente koje je posjedovao i jer se uprava nije potrudila pružiti relevantan dokaz o protivnom [35].

62. Što se tiče drugog dijela Komisijinih argumenata, španjolska vlada najprije navodi da Komisija polazi od pogrešne pretpostavke jer smatra da sustav obrasca 720 ne sadržava zastaru. Naime, zapravo je riječ o konkretnoj primjeni načela *actio nata*, u skladu s kojim rok zastare prava ili tužbe može početi teći tek kad nositelj tog prava sazna da to pravo ili ta tužba postoji [36]. Primjena tog načela stoga podrazumijeva da rok zastare od četiri godine [37] počinje teći od trenutka kad porezna uprava sazna za elemente povezane s oporezivim događajem koji joj omogućuju pokretanje istrage, neovisno o tome je li to saznala zahvaljujući informacijama koje je druga država pružila automatskim ili spontanim sustavom razmjene informacija ili zahvaljujući poreznom obvezniku ili trećim osobama. Stoga nije riječ o nepostojanju zastare.

63. S obzirom na navedeno, španjolska vlada u biti tvrdi da se načelo *actio nata* ne primjenjuje ako se dobra nalaze u Španjolskoj. Međutim, to različito postupanje u pogledu zastare između imovine koja se nalazi u Španjolskoj i one koja se nalazi u inozemstvu proizlazi iz objektivnog razloga.

64. Naime, *s jedne strane*, španjolska porezna uprava na španjolskom državnom području može izvršavati svoje ovlasti bez ograničenja u pogledu bilo kojih dobara i prava, osobito u obliku „fishing expeditions” (nasumično potraživanje podataka), ali ne i ako se ta dobra i prava nalaze u inozemstvu. Španjolska vlada u tom pogledu podsjeća na to da neopravdana dobit odgovara dobrima i pravima za koja porezna uprava ne zna i za koja, da bi ih otkrila, treba provesti istragu koju ne može u potpunosti završiti jer, primjerice, njezini službenici ne mogu djelovati izvan španjolskog državnog područja. S obzirom na te poteškoće, posve je opravdano da rok zastare počinje teći od trenutka saznanja za postojanje tih dobara i prava koja se nalaze u inozemstvu, a kojima je ostvaren neprijavljeni dohodak i na koja se nije mogla odnositi istraga primjenom metode koja bi se upotrijebila da je taj dohodak ostvaren na španjolskom državnom području.

[34] Kao prvo, u okviru postupka provjere za potrebe primjene članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba, u članku 105. stavku 1. LGT-a, naslovljenom „Teret dokazivanja”, navodi se da „[u] postupcima oporezivanja osoba koja se poziva na svoje pravo treba dokazati činjenice na temelju koji ima to pravo”. Kao drugo, u članku 102. LGT-a, naslovljenom „Obavijest o poreznom rješenju”, navodi se, u njegovu stavku 2. točki (c), da se u tom poreznom rješenju nužno mora navesti „[o]brazloženje poreznog rješenja ako ono nije u skladu s informacijama koje je dao porezni obveznik odnosno s njegovom primjenom ili tumačenjem propisa, uz navođenje činjenica i bitnih elemenata na kojima se temelji, kao i pravnih osnova”. Kao treće, španjolska vlada upućuje na „teoriju blizine dokazima”, koja se navodi u članku 217. Leya 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (Zakon o građanskom postupku) od 7. siječnja 2000. (BOE br. 7 od 8. siječnja 2000.), u skladu s kojim valja uzeti u obzir mogućnost i lakoću svake stranke postupka da podnese dokaze. Iako načelno svaka stranka treba dokazati činjenice koje ističe u svoju korist na temelju članka 106. stavka 1. LGT-a, primjena „teorije blizine dokazima” znači da, ako porezni obveznik izjavi da ne čuva dokumente o svojim porezima kako bi dokazao da je oporezovan, porezna uprava te informacije treba potražiti u svojim arhivama kako bi provjerila je li doista bio oporezovan. Kao četvrto, ta pravila i načela također se nalaze u Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Zakon o porezu na dohodak fizičkih osoba) od 1. listopada 2015. (BOE br. 236 od 2. listopada 2015.). Konačno i kao peto, člancima 141. i 145. LGT-a određuje se da je na poreznim tijelima da „istraže činjenične elemente poreznih obveza kako bi otkrila one za koje uprava nije znala” i da „[p]rovjere istinitost i točnost prijava koje podnose porezni obveznici”.

[35] Odluka Tribunala Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) od 16. siječnja 2019. (R. G. 4253/2016)

[36] Prema mišljenju španjolske vlade, to pravilo *actio nata* općenito je predviđeno u članku 1969. španjolskog Građanskog zakonika (*Gaceta de Madrid* – sada BOE br. 206 od 25. srpnja 1889.). Španjolska vlada navodi da ne samo da primjena pravila *actio nata* nije protivna doslovnom sadržaju članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba, u kojem se ne navodi nikakva „neprimjenjivost zastare”, nego ona proizlazi iz smisla pravila i sustavnog tumačenja u skladu sa svrhom pravnog instituta zastare.

[37] Što se tiče roka od četiri godine, vidjeti točku 37. i bilješku 23. ovog mišljenja.

65. Sud je u tom pogledu priznao da postoje posebni sustavi zastare ako država članica treba izvršavati svoje ovlasti ondje gdje se dobra i prava nalaze u inozemstvu [38]. Sud je također potvrdio da su različiti prekluzivni rokovi za prava poreznih obveznika u odnosu na prava porezne uprave opravdani činjenicom da porezna uprava ne zna potrebne podatke te može djelovati tek od trenutka kad zaprimi poreznu prijavu [39], što se osobito primjenjuje u slučajevima kad su dobra i/ili imovina prikriveni i kad je praktički nemoguće dobiti informacije o njima upotrebom trenutačnih instrumenata.

66. *S druge strane*, španjolska vlada osporava Komisijinu tvrdnju prema kojoj su instrumenti suradnje koji postoje unutar Unije dostatni. U prilog tomu ističe nekoliko argumenata, koji se mogu sažeti na sljedeći način.

67. Najprije pojašnjava da – s obzirom na to da cilj Komisijine tužbe nije taj da se određeni aspekti propisa koji se odnose na obrazac 720 proglase nevažećima od datuma obrazloženog mišljenja, odnosno 15. veljače 2017. – valja ispitati situaciju međunarodne uzajamne pomoći u 2012., odnosno godini uvođenja obrasca 720, a ne u veljači 2017. S obzirom na navedeno, u svakom slučaju smatra da su i danas instrumenti koji postoje u području međunarodne razmjene informacija nedostatni za utvrđivanje toga postoje li eventualno u imovini španjolskih poreznih obveznika gospodarska dobra i prava koja podliježu poreznom tretmanu, a nalaze se u inozemstvu.

68. Španjolska vlada u tom pogledu najprije ističe da je Komisija priznala da se informacije dobivene u okviru obrasca 720 ne podudaraju u potpunosti s onima koje se mogu dobiti na temelju Direktive 2011/16 [40].

69. Nadalje ističe da automatska razmjena u smislu članka 3. točke 9. podtočke (a) Direktive 2011/16 podliježe načelu „dostupnih informacija”, koje podrazumijeva „informacije iz poreznih podataka države članice koja [ih] priopćuje […] i dostupne su u skladu s postupcima za prikupljanje i obradu podataka u toj državi članici”. Stoga država u kojoj se nalazi izvor predmetnih dohodaka može ne raspolagati informacijama na koje se odnosi automatska razmjena jer se njezinim nacionalnim propisima ne oporezuju određeni dohodci ili određena dobra i ne zahtijevaju informacije u tom pogledu ili jer osoba koja je dužna pružiti informacije, neovisno o tome je li riječ o poreznom obvezniku ili trećoj osobi, nije prijavila dohodak ili dobro na koje se informacije odnose. Smatra da je Sud u svojoj presudi X i Passenheim-van Schoot [41] presudio da porezni nadzor koji nalaže država članica ne može ovisiti o postupanju druge države članice ili treće države, u ovom slučaju o dostupnim informacijama u konkretnom slučaju. Osim toga, što se tiče informacija o bankovnim računima u smislu članka 8. stavka 3.a Direktive 2011/16, porezna uprava ne može biti sigurna da će primiti informacije koje treba u pogledu već postojećih računa u smislu te direktive, odnosno računa koji su se vodili na dan 31. prosinca 2015. [42], jer se za te račune rezidentnost poreznog obveznika određuje u skladu s nacionalnim propisima, koji stoga mogu biti različiti u različitim državama.

38 Vidjeti presudu X i Passenheim-van Schoot, t. 86.

39 Vidjeti presudu od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 50. i slj.).

40 Među ostalim, prema mišljenju španjolske vlade, ta direktiva ne obuhvaća informacije o prenosivim vrijednosnim papirima (dionice, udjeli), pravima i dohodcima koji su upisani, kojima se upravlja ili su stečeni u drugoj državi članici te na koje se odnosi prijava informacija, kao ni informacije o pravima na nekretninama koje nisu dobra u vlasništvu zainteresirane osobe (prava na vremenski ograničenu uporabu ili uživanje nekretnine, golo pravo vlasništva), koje također treba prijaviti.

41 Vidjeti točku 61. te presude.

42 Vidjeti pojam „postojeći račun” u odjeljku VIII. točki C. podtočki 9. Priloga I. Direktivi 2011/16.

70. Konačno, prema mišljenju španjolske vlade, iako se stanje u području razmjene informacija proteklih godina znatno promijenilo, ipak valja napomenuti da se trenutačna situacija uopće ne može usporediti s nacionalnom situacijom i da će za njezinu praktičnu i djelotvornu provedbu vjerojatno trebati vremena kako bi se propisno prilagodila s obzirom na njezinu složenost, mnogobrojne države na koje se odnosi te različite nacionalne propise i prakse.

c) Ocjena

71. Podsjećam na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka zbog povrede obveze Komisija dužna utvrditi postojanje navodne povrede obveze. Ona je dužna Sudu dostaviti dokaze koji su mu potrebni za ispitivanje postojanja te povrede, pri čemu se ne može pozvati na pretpostavke [43]. Kao što ću to objasniti, smatram da Komisija u ovom slučaju u velikoj mjeri Sudu nije podnijela elemente koji su mu potrebni da provjeri postoji li navodna povreda obveze.

72. Prema mojem mišljenju, to proizlazi iz činjenice da je Komisijina tužba vrlo sažeta. Usto, španjolska je vlada u odgovoru na tužbu na Komisijine tvrdnje odgovorila vrlo detaljno i istaknula više argumenata čija se osnovanost, prema mojem mišljenju, u velikom dijelu na prvi pogled ne može isključiti. Međutim, Komisija je u replici na te argumente odgovorila vrlo šturo te stoga, prema mojem mišljenju, nije korisno odgovorila na argumentaciju španjolske vlade. Stoga smatram da Sud u velikoj mjeri ne raspolaže potrebnim elementima za provjeru postojanja povrede obveze koju navodi Komisija.

1) Pitanje „potpunog nepostojanja" zastare (drugi dio)

73. Što se tiče pitanja ima li nepodnošenje ili nepravodobno podnošenje obrasca 720 „učinak neprimjenjivosti zastare" koji je sam po sebi neproporcionalan [44], smatram da je potrebno, *kao prvo*, pojasniti doseg predmetnog pravila.

74. Konkretno, u slučaju nepodnošenja obrasca 720 u propisanim rokovima, članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit omogućuju poreznoj upravi da provede ispravak na temelju dohodaka koji odgovaraju dobrima koja se nalaze u inozemstvu, a koja ulaze u imovinu poreznih obveznika, čak i kad su ta dobra stečena u razdoblju za koje je već nastupila zastara u trenutku kad ih je porezna uprava otkrila. Ta činjenica proizlazi iz samog teksta tih odredbi te je španjolska vlada, uostalom, ne osporava. Drugim riječima, rok zastare od četiri godine, koji poreznom obvezniku koji ima imovinu u Španjolskoj omogućuje da izbjegne oporezivanje samo zbog toga što su od trenutka kad je imovinu trebalo prijaviti prošle četiri godine, ne primjenjuje se u slučaju imovine na koju se odnosi obrazac 720.

75. Prethodno navedene odredbe u praksi omogućuju poreznoj upravi da za takvu imovinu provede ispravak neovisno o datumu njezina stjecanja i stoga bez vremenskog ograničenja. Stoga sadržavaju učinak „neprimjenjivosti zastare", kao što to pravilno navodi Komisija. U tom pogledu napominjem da informacije koje se odnose na načelo „actio nata", koje pruža španjolska vlada, ne mogu dovesti do drukčijeg zaključka. Naime, to načelo podrazumijeva samo da porezna uprava,

[43] Vidjeti osobito presudu od 29. listopada 2009., Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, t. 52. i navedena sudska praksa).

[44] Napominjem da je, nakon što je Sudu podnesena ova tužba zbog povrede obveze, Sud zaprimio zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Visoki sud Katalonije, Španjolska) (predmet C-330/20). U tom zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev u biti postavlja isto pitanje kao što je ono o kojem je riječ u ovom slučaju, odnosno pitanje o proporcionalnosti pravila o zastari predviđenog u članku 39. stavku 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i o utjecaju sustava razmjene informacija u tom pogledu.

ako posjeduje naznake o oporezivom elementu, treba u roku od četiri godine provesti ispravak na temelju eventualnog poreznog duga. Stoga, čak i ako se to načelo primijeni, što uostalom Komisija očito ni ne osporava [45], učinak neprimjenjivosti zastare ipak vrijedi jer porezna uprava može provesti ispravak sve dok poštuje rok od četiri godine, neovisno o datumu stjecanja predmetnih dobara [46].

76. Što se tiče, *kao drugo*, proporcionalnosti takvog pravila „učinka neprimjenjivosti zastare", valja utvrditi je li ono *prikladno* za jamčenje ostvarivanja postavljenog cilja i ne prekoračuje li ono što je *nužno* kako bi ga se postiglo.

77. Što se tiče prve točke, Sud je već presudio da se, ako država članica primijeni produljeni rok za ispravak u slučaju oporezivih elemenata koji su upisani ili se nalaze u drugoj državi članici, time pridonosi osiguravanju učinkovitosti poreznog nadzora i suzbijanju utaje poreza jer takav propis može odvratiti porezne obveznike koji imaju takvu imovinu da poreznom tijelu prikriju tu imovinu ili dohotke koji iz nje proizlaze kako bi kasnije izbjegli ispravak [47]. U ovom slučaju ipak valja napomenuti da se sporni rok zastare primjenjuje samo ako obrazac 720 nije bio ispunjen u propisanim rokovima. Stoga se ne primjenjuje općenito ako se imovina nalazi u inozemstvu. S obzirom na to, nisam uvjeren da to pravilo nije prikladno za jamčenje ostvarivanja postavljenog cilja, kao što to tvrdi Komisija. Točno je da porezni obveznici koji poštuju obvezu pružanja informacija u određenim rokovima zadržavaju pravo na zastaru na temelju eventualnih dohodaka koji su prikriveni u svrhu stjecanja dobara ili prava kojima raspolažu u inozemstvu [48]. Međutim, ako porezni obveznik želi prikriti dohotke, čini mi se malo vjerojatnim da bi htio, kao prvo, poštovati obvezu pružanja informacija kako bi mogao ostvariti pravo na zastaru.

78. Nadalje, što se tiče nužnosti spornog roka zastare, smatram da je Komisija dokazala da se njime prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenog cilja, ali samo u pogledu određenih dobara na koja se odnosi obrazac 720, odnosno novih bankovnih računa u smislu Direktive 2011/16 (u daljnjem tekstu: novi bankovni računi) [49].

79. Konkretno, kao što ću to objasniti u odjeljku i., smatram da iz sudske prakse Suda proizlazi da, ako država članica na temelju sustava obvezne automatske razmjene raspolaže ili može raspolagati dostatnim informacijama o imovini koju njezini porezni obveznici imaju u inozemstvu kako bi odredila odgovarajuće poreze, primjena produljenog roka zastare prekoračuje ono što je nužno za postizanje postavljenog cilja. U tom pogledu, kao što ću to navesti u odjeljku ii., smatram da je Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala da je španjolska porezna uprava na datum roka određenog u obrazloženom mišljenju 2017., odnosno datum koji treba uzeti u obzir u ocjeni tužbe [50], na temelju Direktive 2011/16, raspolagala ili mogla raspolagati dostatnim informacijama o novim bankovnim računima koje njezini porezni obveznici imaju u inozemstvu kako bi odredila odgovarajuće poreze.

45 Naime, Komisija samo navodi da je riječ o „slučaju potpunog nepostojanja roka zastare".

46 Primjerice, ništa ne sprečava to da se ispravak provede više desetljeća nakon što su predmetna dobra postala dio imovine poreznih obveznika ako je datum tog događaja datum na koji porezna uprava sazna da ta dobra postoje.

47 Presude X i Passenheim-van Schoot, t. 51. i 52., i od 15. rujna 2011., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, t. 32.)

48 Tu točku, koju je istaknula Komisija, potvrdila je španjolska vlada.

49 Pojam „novi računi" definiran je u odjeljku VIII. točki C. podtočki 10. Priloga I. Direktivi 2011/16 kao financijski računi otvoreni 1. siječnja 2016. ili nakon tog datuma.

50 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje povrede obveze treba ocjenjivati prema stanju u državi članici kakvo je bilo u trenutku isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju. Vidjeti presudu od 28. siječnja 2020., Komisija/Italija (Direktiva o borbi protiv kašnjenja u plaćanju) (C-122/18, EU:C:2020:41, t. 58. i navedena sudska praksa). Datum roka određenog u obrazloženom mišljenju od 15. veljače 2017. bio je dva mjeseca od dana kad je španjolska vlada zaprimila to mišljenje.

i) Načela koja proizlaze iz sudske prakse

80. Prema mojem mišljenju, Sud je donio dvije presude čije se sudske prakse u ovom slučaju nadopunjuju te su relevantne.

81. *Kao prvo*, Sud je odlučio o nužnosti da država članica primijeni produljeni rok za ispravak u slučaju sumnje na prikrivanje oporezive imovine koja se nalazi u drugoj državi članici i o utjecaju, u tom pogledu, instrumenata razmjene informacija na razini Unije [51]. Međutim, valja istaknuti da je, kao što ću to objasniti, ta sudska praksa, s jedne strane, donesena u posebnom kontekstu bivše Direktive 77/799/EEZ o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja [52], koja je prethodila direktivi o kojoj je riječ u ovom predmetu. Konkretno, kao što ću to objasniti, ta bivša direktiva razlikuje se od one o kojoj je riječ u ovom predmetu jer poreznim upravama država članica ne omogućuje da *automatski* i *obvezno* dobiju informacije koje se odnose na njihove porezne obveznike. S druge strane, Sud je odlučio samo o primjeni konkretnog *produljenog* roka zastare od dvanaest godina, koji je smatrao proporcionalnim, ali nije razmatrao pitanje roka zastare koji ima „učinak neprimjenjivosti zastare", kao u ovom slučaju.

82. U predmetnoj sudskoj praksi Sud je razlikovao dva slučaja, pri čemu je odlučio prekoračuje li produljeni rok zastare ono što je nužno za postizanje tih ciljeva: prvi odgovara situaciji u kojoj su oporezivi elementi prikriveni, a porezna tijela ne raspolažu nikakvom naznakom koja bi omogućila pokretanje istrage, dok se drugi odnosi na situaciju u kojoj navedena tijela raspolažu informacijama o tim oporezivim elementima [53].

83. Sud je samo općenito priznao da je produljeni rok za ispravak nužan u tom prvom slučaju. Stoga je u biti smatrao da se u takvom slučaju prva država članica ne može, s obzirom na Direktivu 77/799, obratiti nadležnim tijelima druge države članice kako bi joj ona priopćila podatke potrebne za točno određivanje iznosa poreza [54]. Naime, kao što je to Sud u biti naveo, ta bivša direktiva nije omogućivala poreznim upravama država članica da automatski i obvezno dobiju bankovne podatke koji se odnose na njihove porezne obveznike [55]. Stoga dotična država članica, osim ako već nije raspolagala naznakama koje joj omogućuju da se obrati nadležnim tijelima drugih država članica u okviru uzajamne pomoći, nije mogla dobiti podatke potrebne za određivanje točnog iznosa poreza.

84. Sud je u takvoj situaciji priznao da je produljeni rok za ispravak nužan jer je rizik za poreznog obveznika da se otkriju imovina i dohodak koji su prikriveni poreznim tijelima njegove države članice rezidentnosti manji u slučaju imovine i dohotka koji potječu iz druge države članice nego u slučaju imovine i dohodaka koji se nalaze u njegovoj državi članici [56].

85. Što se tiče drugog slučaja, Sud je presudio da se, ako porezna tijela države članice raspolažu naznakama koje im omogućuju da se obrate nadležnim tijelima drugih država članica u okviru uzajamne pomoći na temelju Direktive 77/799 kako bi im priopćila podatke potrebne za određivanje točnog iznosa poreza, ne može opravdati to da prva država članica primijeni

[51] Riječ je o presudama X i Passenheim-van Schoot i od 15. rujna 2011., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), na koje se stranke također pozivaju.

[52] Direktiva Vijeća od 19. prosinca 1977. (SL 1977., L 336, str. 15.)

[53] Vidjeti presude X i Passenheim-van Schoot, t. 62., 63. i 74., te od 15. rujna 2011., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, t. 33.).

[54] Vidjeti presudu X i Passenheim-van Schoot, t. 64. i 65.

[55] Vidjeti u tom smislu presudu X i Passenheim-van Schoot, t. 64. i 65.

[56] Vidjeti presudu X i Passenheim-van Schoot, t. 72. i 73.

produljeni rok za ispravak čiji konkretan cilj nije omogućiti njezinim poreznim tijelima da korisno upotrijebe mehanizme uzajamne pomoći i koji počinje teći čim se otkrije da se predmetni oporezivi elementi nalaze u drugoj državi članici [57].

86. U tom pogledu, *kao drugo*, iz druge sudske prakse proizlazi da, ako su mehanizmi uzajamne pomoći koji postoje među tijelima država članica dostatni da nekoj državi članici omoguće provedbu potrebnog nadzora, države članice ne mogu opravdanje ograničenja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom temeljiti na eventualnim poteškoćama na koje nailaze pri prikupljanju potrebnih informacija ili na propustima do kojih može doći u suradnji među njihovim poreznim upravama, i to čak i ako nije isključeno da prethodno navedeni instrument suradnje u praksi ne funkcionira uvijek zadovoljavajuće i nesmetano [58]. Drugim riječima, iako su mehanizmi uzajamne pomoći koji postoje među tijelima država članica dostatni da bi nekoj državi članici omogućili provedbu potrebnog nadzora, potonja država članica treba prihvatiti da nadzor može biti teže provesti u drugoj državi članici nego na vlastitom državnom području [59].

87. Prema mojem mišljenju, iz toga također proizlazi da, ako instrument suradnje ne funkcionira zadovoljavajuće, tako da država članica ne prima potrebne informacije, na njoj je da se poveže s državom članicom kako bi riješila problem i da, prema potrebi, komunicira s Komisijom [60]. Suprotno tomu, država članica ne može primijeniti produljeni rok zastare kako bi ispravila činjenicu da joj potrebne informacije nisu pružene.

88. Iz prethodno navedene sudske prakse proizlazi da, ako španjolska porezna uprava može dobiti potrebne informacije na temelju obvezne automatske razmjene kako bi odredila točan iznos poreza, to tijelo ne može opravdanje ograničenja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom temeljiti na eventualnim poteškoćama na koje nailazi pri prikupljanju potrebnih informacija ili na propustima do kojih može doći u suradnji među poreznim upravama, kao ni odrediti produljeni rok zastare u tom pogledu.

89. Prema mojem je mišljenju razlika koju je utvrdio Sud osnovana. Naime, ako je poreznoj upravi jedini izvor informacija o oporezivoj imovini sam porezni obveznik, dotičnoj je državi članici teže otkriti prikrivenu imovinu nego u situaciji kad porezna uprava raspolaže tim informacijama na temelju sustava razmjene informacija, čime se opravdava primjena produljenog roka zastare.

90. Iz prethodno navedenog proizlazi da nužnost spornog roka zastare u ovom predmetu ovisi, kao prvo, o pitanju je li obvezna automatska razmjena na temelju Direktive 2011/16, dostatna kako bi španjolskoj poreznoj upravi omogućila provedbu potrebnog nadzora u svrhu određivanja točnog iznosa poreza. Ako je to slučaj, španjolska porezna uprava ne može se, suprotno onomu što tvrdi, pozvati na eventualne poteškoće kako bi primijenila produljeni rok zastare.

[57] Vidjeti presude X i Passenheim-van Schoot, t. 74. i 75. te od 15. rujna 2011., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, t. 35. i 36.).

[58] Vidjeti osobito presude od 28. siječnja 1992., Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, t. 18.); od 14. rujna 2006., Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, t. 50.) i od 23. siječnja 2014., Komisija/Belgija (C-296/12, EU:C:2014:24, t. 43.).

[59] Vidjeti u tom smislu i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, t. 54. i 55.).

[60] Kao krajnja mjera ostaje joj mogućnost da pokrene postupak zbog povrede obveze u skladu s člankom 259. UFEU-a. Vidjeti u tom smislu presude od 27. travnja 2017., A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, t. 46.) i od 6. veljače 2018., Altun i dr. (C-359/16, EU:C:2018:63, t. 45.).

ii) Je li obvezna automatska razmjena na temelju Direktive 2011/16 dostatna kako bi španjolskoj poreznoj upravi omogućila provedbu potrebnog nadzora?

91. Stranke imaju različita mišljenja o tom pitanju. Komisija smatra da Direktiva 2011/16 španjolskoj poreznoj upravi omogućuje dobivanje potrebnih informacija radi provedbe odgovarajućeg poreznog nadzora u pogledu imovine na koju se odnosi obrazac 720, dok španjolska vlada to osporava.

92. Prema mojem mišljenju, valja razlikovati tri slučaja.

93. *Kao prvo*, informacije o bankovnim računima na koje se odnosi obrazac 720. U tom pogledu, člankom 8. stavkom 3.a točkom (a) Direktive 2011/16, u vezi s prilozima I. i II. na koje se u toj odredbi upućuje, državama se članicama nalaže, kao što to Komisija pravilno ističe, automatska razmjena informacija u pogledu financijskih računa [61] kako bi one mogle provesti potreban nadzor i odrediti točan iznos poreza u prekograničnim situacijama [62]. Financijske institucije svake države članice trebaju te informacije prijaviti nadležnom tijelu kako bi ono te informacije priopćilo drugim državama članicama.

94. Španjolska vlada istaknula je dva argumenta kojima nastoji dokazati zašto se tom odredbom poreznoj upravi ipak ne omogućuje raspolaganje predmetnim informacijama.

95. U tom pogledu valja odbiti argument koji se temelji na načelu „dostupnih informacija”. Valja utvrditi da informacije o financijskim računima ne podliježu uvjetu dostupnosti zatraženih informacija [63]. Nadalje, što se tiče argumenta koji se odnosi na postojeće račune, imam ozbiljne dvojbe u pogledu činjenice da to u praksi znači da države članice ne primaju predmetne informacije. Međutim, Komisija nije iznijela nikakav protuargument u tom pogledu te stoga smatram da nije podnijela elemente koji se zahtijevaju sudskom praksom [64] i koji bi omogućili da se provjeri postojanje bilo kakve povrede obveze u tom pogledu [65].

96. Stoga smatram da je Komisija u dovoljnoj mjeri dokazala da španjolska porezna uprava raspolaže potrebnim informacijama samo u pogledu novih bankovnih računa. Iz toga slijedi da se primjenom spornog roka zastare prekoračuje ono što je nužno u pogledu te kategorije imovine [66].

97. Nadalje, što se tiče postojećih računa, trajanje spornog roka zastare koji se primjenjuje na tu imovinu ne čini mi se neproporcionalnim.

[61] Za konkretne informacije vidjeti točku 51. ovog mišljenja.

[62] Vidjeti u tom smislu uvodne izjave 1., 2., i 10. Direktive 2011/16.

[63] Vidjeti uvodnu izjavu 10. Direktive 2011/16.U pogledu dva argumenta španjolske vlade, vidjeti točku 69. ovog mišljenja.

[64] Vidjeti točku 71. ovog mišljenja.

[65] Napominjem da je argument koji je španjolska vlada istaknula u pogledu postojećih računa iznesen u njezinu odgovoru na repliku u obliku upućivanja na odgovor španjolske vlade na Komisijino obrazloženo mišljenje. Iako Komisija nije imala mogućnost odgovoriti na odgovor na repliku, s obzirom na to da se potonjim odgovorom završava pisani dio postupka pred Sudom, ipak je znala za taj argument španjolske vlade te je stoga imala priliku na njega odgovoriti.

[66] Konkretno, neproporcionalnost spornog roka zastare materijalizira se ako španjolska porezna uprava *ne dobije* informacije od drugih država članica u pogledu novih financijskih računa svojih poreznih obveznika na temelju prethodno navedenih odredbi, iako je te informacije trebalo pružiti. Stoga u takvim situacijama primjena načela *actio nata* podrazumijeva da rok za ispravak od četiri godine ne počinje teći iako porezna uprava ne može, u skladu s prethodno navedenom sudskom praksom, opravdanje ograničenja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom temeljiti na poteškoćama na koje nailazi pri prikupljanju potrebnih informacija ili na propustima do kojih može doći u suradnji među poreznim upravama država članica. Suprotno tomu, ako se informacije *stvarno pruže*, primjerice prije isteka rokova za podnošenje obrasca 720, učinak pravila *actio nata* u takvoj situaciji ne dovodi ni do kakvog stvarnog produljenja roka zastare u odnosu na rok koji se primjenjuje u unutarnjim situacijama.

98. Naime, podsjećam na to da je Sud dosad odlučivao samo, i to u presudi X i Passenheim-van Schoot, o konkretnoj proporcionalnosti produljenog roka zastare od dvanaest godina, o kojem je bila riječ u tom predmetu, koji je smatrao proporcionalnim [67].

99. Od Suda se u ovom predmetu traži da odluči o pitanju može li država članica, u slučaju prikrivene imovine u inozemstvu za koju nije znala, također provesti ispravak neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine i stoga bez vremenskog ograničenja. Smatram da može. Naime, napominjem da se, s jedne strane, razlozi koje Sud ističe u presudi X i Passenheim-van Schoot, pri čemu priznaje da države članice trebaju primijeniti produljeni rok zastare [68], mogu prenijeti i na ovaj slučaj. S druge strane, s obzirom na razinu usklađenosti koja je do danas postignuta u području oporezivanja, koja je vrlo ograničena, kao i na potrebu da države članice suzbijaju utaju poreza, koju je Sud na taj način priznao, smatram da potonje države članice raspolažu širokom marginom prosudbe u tom području, uključujući u pogledu primjene pravila u ovom slučaju [69].

100. *Kao drugo*, postoji kategorija imovine iz obrasca 720 na koju se primjenjuje automatska razmjena na temelju članka 8. stavka 1. Direktive 2011/16 [70]. Što se tiče te kategorije imovine, španjolska vlada ima pravo kad tvrdi da automatska razmjena podliježe načelu „dostupnih informacija” [71]. To načelo u biti znači da su države članice samo dužne dijeliti informacije koje su dostupne u njihovim nacionalnim poreznim bazama podataka. Ne zahtijeva se nikakvo prikupljanje podataka osim onog koje porezne uprave provode u unutarnje porezne svrhe.

101. Iako priznajem da automatska razmjena za tu kategoriju imovine stoga načelno može biti ograničena, imam ozbiljne dvojbe u pogledu činjenice da je to slučaj u praksi za svu imovinu na koju se ona odnosi, kao što to tvrdi španjolska vlada. Naime, članak 8. stavak 1. Direktive 2011/16 sadržava pet kategorija dobara te mi se, barem što se tiče nekretnina, čini malo vjerojatnim da države članice ne raspolažu informacijama potrebnima kako bi dotična država članica mogla odrediti točan iznos poreza [72].

102. Međutim, Komisija nije odgovorila na te tvrdnje španjolske vlade te stoga, prema mojem mišljenju, nije pružila argumente koji Sudu omogućuju da ih sa sigurnošću odbije [73]. Iz toga slijedi da Komisija nije podnijela potrebne dokaze da španjolska porezna uprava može provesti potreban nadzor u pogledu te kategorije dobara. Nadalje, iz razloga izloženih u točkama 97. do 99. ovog mišljenja smatram da za tu kategoriju imovine sporni rok zastare ne prekoračuje ono što je nužno.

[67] Konkretno, taj je rok smatrao proporcionalnim jer se odluka države članice da vremenski ograniči taj rok i da to ograničenje odredi prema roku koji se primjenjuje na kazneni progon utaje poreza ne čini neproporcionalnim (presuda X i Passenheim-van Schoot, t. 69.).

[68] Vidjeti u tom pogledu točke 83., 84. i 89. ovog mišljenja.

[69] Napominjem da, s obzirom na načelo *actio nata*, ako porezna uprava ima indicije o postojanju oporezivom elementa, ona treba u roku od četiri godine provesti ispravak na temelju eventualnog poreznog duga. Budući da je taj rok jednak roku koji se primjenjuje u unutarnjim situacijama, nije riječ o produljenom roku za ispravak čiji konkretan cilj nije omogućiti svojim poreznim tijelima da korisno upotrijebe mehanizme uzajamne pomoći i koji počinje teći čim se otkrije da se predmetni oporezivi elementi nalaze u drugoj državi članici, kao što je to Sud to naveo u presudi X i Passenheim-van Schoot.

[70] Riječ je o pravima ili ugovorima o životnom osiguranju iz članka 8. stavka 1. točke (c) te direktive, kao i o nekretninama iz tog stavka 1. točke (e).

[71] Tako na temelju članka 8. stavka 1. Direktive 2011/16, nadležno tijelo svake države članice, automatskom razmjenom, dostavlja nadležnom tijelu svake druge države članice „informacije […] koje su raspoložive”. U tom se pogledu u članku 3. točki 9. te direktive pojašnjava da se raspoložive informacije u smislu članka 8. stavka 1. navedene direktive odnose na informacije iz poreznih podataka države članice koja priopćuje informacije koje su dostupne u skladu s postupcima za prikupljanje i obradu podataka u toj državi članici.

[72] Što se tiče nekretnina, države članice obično raspolažu registrima sa svim relevantnim informacijama.

[73] Vidjeti po analogiji presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Njemačka (C-562/10, EU:C:2012:442, t. 53. i 61.).

103. *Kao treće*, što se tiče informacija na koje se Direktiva 2011/16 ne odnosi[74], španjolska porezna uprava za tu kategoriju imovine ne dobiva nikakve sustavne i automatske informacije na temelju navedene direktive. Zbog razloga izloženih u točkama 97. do 99. ovog mišljenja smatram da za tu kategoriju imovine sporni rok zastare ne prekoračuje ono što je nužno.

104. Zaključno smatram da je Komisija dokazala neproporcionalnost roka zastare samo u pogledu kategorije informacija koje se odnose na nove bankovne račune. Stoga predlažem Sudu da prihvati prvi prigovor u dijelu u kojem je španjolska vlada predvidjela sporni rok zastare za tu kategoriju imovine.

2) Postojanje neoborive pretpostavke utaje poreza (prvi dio)

105. Što se tiče postojanja neoborive pretpostavke utaje poreza, smatram da valja odbiti argumente koje je istaknula Komisija.

106. Točno je da se uvođenje pretpostavke utaje poreza ne može temeljiti samo na okolnosti da situacija poreznog obveznika ima međunarodno obilježje[75]. Osim toga, propis kojim se pretpostavlja postojanje prijevarnih ponašanja samo zato što su ispunjeni uvjeti koji se njime predviđaju, pri čemu se poreznom obvezniku ne daje nikakva mogućnost da tu pretpostavku obori, u načelu prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenih ciljeva[76].

107. Međutim, s obzirom na navedeno, Komisija nije dokazala da je u ovom slučaju riječ o neoborivoj pretpostavci utaje poreza.

108. Kao prvo, valja istaknuti da nemogućnost pozivanja na rok zastare nije relevantna u pogledu mogućnosti obaranja pretpostavke utaje[77]. Kao drugo i izvan pitanja zastare, tek treba utvrditi može li porezni obveznik ipak biti izuzet iz primjene članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i članka 121. stavka 6. Zakona o porezu na dobit te stoga izbjeći da se u poreznu osnovicu uključe iznosi koji odgovaraju vrijednosti dobara ili prava koja se nalaze u inozemstvu, u slučaju u kojem su ti iznosi stvarno podlijegali porezu, ali porezni obveznik nije mogao ili više ne može dokazati da ih je prijavio. U tom su pogledu točke koje stranke osporavaju u biti povezane s dosegom predmetnog propisa na regulatornoj razini i na razini njegove provedbe[78].

109. U tom pogledu podsjećam na to da, kad je osobito riječ o provedbi nacionalne odredbe, za dokazivanje povrede obveze države potrebni su posebni dokazi u odnosu na one koji se obično uzimaju u obzir u okviru tužbe zbog povrede obveze koja se odnosi samo na sadržaj neke

74 Za te informacije vidjeti bilješke 30. i 40. ovog mišljenja.

75 Vidjeti u tom smislu, primjerice, presude od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, t. 51.), od 5. svibnja 2011., Komisija/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, t. 33. do 49.), te od 7. studenoga 2013., K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 60.).

76 Vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 82.); od 5. srpnja 2012., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 50.); od 3. listopada 2013., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, t. 37.) i od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim državama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 88.).

77 Naime, pravo na zastaru po prirodi samo sprečava posljedice koje treba imati primjena pretpostavke, ali ne sprečava da se zadrži utvrđenje utaje. Činjenica da predmetne odredbe automatski ne omogućuju izbjegavanje pretpostavke utaje poreza samo zbog toga što je riječ o imovini stečenoj tijekom razdoblja zastare ne može se stoga izjednačiti s neoborivom pretpostavkom utaje.

78 Komisija tako u tom pogledu upućuje na tekst članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i na primjere konkretne primjene tog propisa. Vidjeti točku 43. ovog mišljenja.

nacionalne odredbe. U tim okolnostima, povreda obveze dokazuje se samo dovoljno dokumentiranim i detaljnim dokazom o postupanju za koje se prigovara nacionalnoj upravi i/ili nacionalnim sudovima i za koje se tereti dotična država članica [79].

110. Što se tiče dosega predmetnog propisa, smatram da je španjolska vlada, time što je uputila na više odredbi o teretu dokazivanja i na presudu koja se odnosi na tu temu, uvjerljivo objasnila da je teret dokazivanja na poreznoj upravi, tako da, ako porezni obveznik ne čuva dokumente koji dokazuju poreznu prijavu dohotka kojim je stekao svoju imovinu, iz toga ne proizlazi automatski da posjeduje neopravdanu kapitalnu dobit u smislu članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba [80]. Komisija nije podnijela dokaze koji omogućuju odbijanje tog objašnjenja. Konkretno, samom tekstu te odredbe ne protivi se tumačenje koje je utvrdila španjolska vlada. Nadalje, što se tiče prakse porezne uprave, valja utvrditi da to što je Komisija istaknula „primjere konkretne primjene" a da pritom nije navela dodatna pojašnjenja ne ispunjava kriterij dokumentiranog i detaljnog dokaza o postupanju za koje se prigovara.

111. Iz toga proizlazi da Komisija nije podnijela potrebne dokaze kako bi dokazala da postoji neoboriva pretpostavka utaje.

112. Zaključno predlažem Sudu da djelomično prihvati prvi prigovor jer je, s obzirom na to da u slučaju neispunjavanja ili nepravodobnog ispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu novih bankovnih računa porezna uprava može provesti ispravak na temelju poreznog duga koji proizlazi iz toga neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine, Kraljevina Španjolska povrijedila obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u.

2. Proporcionalna novčana kazna od 150 % (drugi prigovor)

113. Komisija svojim drugim prigovorom tvrdi da činjenica „automatskog [izricanja] proporcionalne novčane kazne od 150 % u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava koja se nalaze u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720" predstavlja neproporcionalno ograničenje.

a) Predmetni propis

114. Taj se prigovor odnosi na pravilo sadržano u dvjema dodatnim odredbama Zakona br. 7/2012. Tim se odredbama kažnjava povreda poreznih propisa koja proizlazi iz primjene članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i sličnog pravila sadržanog u članku 121. stavku 6. Zakona o porezu na dobit. U tom se pogledu prvom dodatnom odredbom Zakona br. 7/2012 predviđa da primjena tih odredbi „utvrđuje povredu poreznih propisa" koja se smatra „vrlo teškom" i kažnjava novčanom kaznom od 150 %. Novčana će se kazna izračunati na temelju iznosa poreza primjenjivog na vrijednost predmetnih dobara i prava.

[79] Vidjeti presudu od 12. svibnja 2005., Komisija/Belgija (C-287/03, EU:C:2005:282, t. 28.).

[80] Primjećujem da španjolska vlada u svojim argumentima navodi samo članak 39. stavak 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba. Budući da je riječ o općim načelima, ipak ih shvaćam na način da se odnose i na članak 121. stavak 6. Zakona o porezu na dobit.

b) Argumenti stranaka

1) Komisijini argumenti

115. Prema Komisijinu mišljenju, razmjerna novčana kazna od 150 % neproporcionalna je zbog svoje strogosti te automatske i neprilagodljive prirode.

116. Što se tiče strogosti novčane kazne, stopa od 150 % znatno je viša od stopa sankcija koje se postupno povećavaju, a koje se primjenjuju u slučaju nepravodobne porezne prijave, jer one iznose 5 %, 10 %, 15 % i 20 %, ovisno o tome je li podnesena 3, 6, 12 ili više od 12 mjeseci nakon roka [81]. Te niže stope treba usporediti sa stopom razmjerne novčane kazne od 150 %, s obzirom na to da je u oba slučaja riječ o odgovorima na podnošenje izvan roka za prijavu oporezivih dohodaka. Međutim, najmanja se povećanja odnose na poreznu prijavu koja je izravno povezana s *obvezom plaćanja*, dok se najstroža sankcija od 150 % povezuje s prijavom informacija iz obrasca 720, koja je samo *formalna obveza* priopćavanja informacija koja u pravilu ne podrazumijeva oporezivanje.

117. Što se tiče automatske i nepromjenjive prirode novčane kazne, Komisija navodi, *kao prvo*, da se novčana kazna od 150 % ne može nikako prilagoditi jer se ta stopa primjenjuje neovisno o razini informacija dostupnih nacionalnim poreznim tijelima [82], datumu stjecanja predmetne imovine (prije ili tijekom razdoblja zastare) i ponašanju poreznog obveznika, koji nije sasvim propustio ispuniti obvezu pružanja informacija, nego je možda to učinio samo sa zakašnjenjem.

118. Što se tiče mogućnosti ispravka koja se nudi poreznim mišljenjem od 6. lipnja 2017. na koje se poziva španjolska vlada, Komisija napominje da na temelju tog mišljenja porezni obveznik koji nije ispunio obvezu prijave može ispraviti svoju situaciju u okviru samostalnog utvrđivanja porezne obveze koje se izvršava izvan roka na temelju poreza na dohodak fizičkih osoba, te popraćenog plaćanjem odgovarajućeg poreza. U tom se slučaju primjenjuje dodatna pristojba od 20 % umjesto novčane kazne od 150 %. Međutim, to se mišljenje ne može uzeti u obzir jer, s jedne strane, nema snagu zakona te se ni na temelju jednog elementa iz Zakona br. 7/2012, koji je dio pravnog okvira obveze povezane s obrascem 720, ne može zaključiti da ta mogućnost postoji. S druge strane, porezno je mišljenje objavljeno nakon Komisijina obrazloženog mišljenja, zbog čega se ne može uzeti u obzir. Što se tiče prakse porezne uprave prije objave tog poreznog mišljenja, čini se da ona ne primjenjuje ujednačeno mogućnost zamjene novčane kazne od 150 % dodatnom pristojbom od 20 %, nego ovisno o pojedinačnom slučaju. Iz informacija kojima raspolaže Komisija proizlazi da se prije objave poreznog mišljenja moglo dogoditi, u određenim slučajevima kad je obrazac 720 bio podnesen izvan roka, da se novčana kazna od 150 % primijenila na imatelja dobara i prava u inozemstvu samo zbog toga što nije mogao opravdati da je propisno i pravodobno platio porez na odgovarajući dohodak.

119. *Kao drugo*, kao ni za kvalifikaciju imovine koja se nalazi u inozemstvu kao neopravdane kapitalne dobiti, porezna uprava ne provodi nikakvu posebnu istragu u slučaju neispunjavanja obveze prijave ako imatelj dobara ne može dokazati da imovina odgovara prijavljenim i oporezivim dohodcima, što dovodi do neoborive pretpostavke utaje poreza.

[81] Riječ je o članku 27. LGT-a.

[82] Kao što je to objašnjeno u točkama 47. do 57. ovog mišljenja, u okviru prvog prigovora, Komisija smatra da države članice raspolažu dostatnim sredstvima kako bi dobile informacije o dobrima i pravima u inozemstvu u svrhu provedbe odgovarajućeg poreznog nadzora na temelju Direktive 2011/16.

120. *Kao treće*, Komisija smatra da bi također bilo neproporcionalno da se novčana kazna od 150 %, oporezivanje predmetnog dohotka i paušalne novčane kazne primjenjuju istodobno, ne uzimajući u obzir ukupan porezni dug koji iz toga proizlazi. Osobito mogu postojati slučajevi u kojima ukupan porezni dug premašuje vrijednost oporezivih dobara i prava. Komisija upućuje na „slučajeve za koje zna" i navodi dva primjera istodobne primjene sankcija.

2) Argumenti španjolske vlade

121. Španjolska vlada najprije napominje da proporcionalnost sankcija, neovisno o tome je li riječ o razmjernoj novčanoj kazni od 150 % ili o paušalnim novčanim kaznama, proizlazi samo iz ocjene nacionalnih sudova jer one nisu usklađene na europskoj razini.

122. Ipak smatra da, što se tiče, *kao prvo*, strogosti novčane kazne, novčana kazna od 150 % i manja uvećanja na koja se poziva Komisija prije svega nisu usporedivi. Samo prvonavedena kazna ima obilježje sankcije čiji je cilj kazniti ponašanje poreznog obveznika koji je samo postupio u skladu s obvezom pružanja informacija a da pritom *nije* ispravio odgovarajući porez, dok je jedina svrha drugonavedenih uvećanja potaknuti porezne obveznike da poštuju određene rokove i da državi nadoknade štetu koju je pretrpjela zbog nepravodobnog plaćanja poreza.

123. Nadalje, okolnost da je porezno mišljenje od 6. lipnja 2017. objavljeno nakon obrazloženog mišljenja ne smije onemogućiti da se uzme u obzir tumačenje koje sadržava. Naime, s jedne strane, u poreznim se mišljenjima samo tumače odredbe te ih njima nije moguće izmijeniti ili ispraviti. Stoga iz poreznog mišljenja ne proizlazi nikakva nova primjenjiva odredba te su povoljni učinci za poreznog obveznika retroaktivni do stupanja na snagu odredbe. Osim toga, nije pravilno smatrati da se mogućnost ispravka ne nalazi u zakonu. Naime, ta se mogućnost i njezini učinci općenito priznaju člankom 27. i člankom 179. stavkom 3. LGT-a. Iz tog propisa, koji se razmatra u poreznom mišljenju, proizlazi da je moguće dobrovoljno naknadno podnijeti ispravke, pri čemu se ne primjenjuje sankcija zbog neplaćanja niti dovode u pitanje eventualne dodatne pristojbe. Taj se propis primjenjuje na sve porezne prijave, uključujući ispravak dobara koja se nalaze u inozemstvu, te je već bio na snazi prilikom donošenje Zakona br. 7/2012. Mogućnost ispravka stoga je postojala prije objave poreznog mišljenja. S druge strane, što se tiče Komisijinih tvrdnji u pogledu prakse prije objave poreznog mišljenja, u njima se samo ističe da se mogućnost ispravka ne primjenjuje ujednačeno a da se u tom pogledu ne pruža nikakav konkretan dokaz.

124. Osim toga, zahtjevi koji proizlaze iz načela proporcionalnosti predviđenog u španjolskom pravu [83] poreznoj upravi omogućuju i da prilagodi sankcije kako bi se osiguralo da odgovaraju povredama poreznih propisa na koje se primjenjuju.

125. Usto, razmjernom novčanom kaznom od 150 % ne kažnjava se povreda same obveze prijave, nego se kažnjavaju prikrivanje dohotka i ponovljeno neplaćanje dugovanog poreza, drugim riječima, radnje izbjegavanja plaćanja poreza. Budući da se tom kaznom želi sankcionirati ponašanje poreznog obveznika, isključuje se prilagodba njezine stope ovisno o razini informacija koje treće osobe mogu pružiti poreznoj upravi.

[83] Španjolska vlada napominje da je u upravnom pravu u području sankcija načelo proporcionalnosti općenito uređeno člankom 29. Leya 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (Zakon 40/2015 o pravnom sustavu javnog sektora), čijim se stavkom 4. određuje da, „[a]ko je to opravdano prikladnošću koja se zahtijeva između sankcije koju treba izreći i težine djela koje predstavlja povredu te okolnostima slučaja, nadležno tijelo može u okviru svoje odluke izreći manju sankciju". U području oporezivanja na načelo proporcionalnosti konkretnije se odnose sljedeće odredbe: (a) članak 3. LGT-a, naslovljen „Načela organizacije i primjene poreznog sustava", čijim se stavkom 2. predviđa da „[p]rimjena poreznog sustava temelji se na načelima proporcionalnosti", i (b) članak 178. LGT-a, naslovljen „Načela ovlasti izricanja sankcija u području oporezivanja", čijim se drugim stavkom predviđa da se „[o]sobito […] primjenjuju načela zakonitosti, kažnjivosti, odgovornosti, proporcionalnosti i nekonkurentnosti".

126. *Kao drugo*, španjolska vlada osporava da je novčana kazna automatska. S jedne strane, podsjeća na to da, kako bi se ona mogla izreći, elementi koji čine povredu koja se njome kažnjava nužno trebaju biti ispunjeni, s obzirom na to da je teret dokazivanja u tom pogledu na poreznoj upravi [84]. S druge strane, prema njezinu mišljenju, porezna uprava također treba dokazati krivnju poreznog obveznika, što osobito proizlazi iz članka 178., članka 179. i članka 183. stavka 1. LGT-a. Prema njezinu mišljenju, u španjolskom poreznom i upravnom sustavu sankcije se ne mogu izricati automatski te, među ostalim, sankcija može postojati samo ako je krivnja dovoljno opravdana i obrazložena, pri čemu je teret dokazivanja činjenica i krivnje u potpunosti i isključivo na poreznoj upravi, na temelju načela pretpostavke nedužnosti. Otkad je uveden obrazac 720, među slučajevima nepravodobnog podnošenja prijave samo je njih 7,6 % dovelo do izricanja porezne sankcije.

127. Stoga je nužno da se krivnja posebno obrazloži i da se dokaže dovoljno jasnim i detaljnim činjeničnim elementima koji uključuju rasuđivanje na temelju kojeg je izveden zaključak o njezinu postojanju. Primjerice, španjolska vlada upućuje na sudsku odluku [85] kojom je poništena izrečena sankcija jer je zaključeno da obrazloženje krivnje navedeno u odluci o izricanju sankcije nije dostatno. Također navodi brojčane elemente kojima se u biti nastoji dokazati da je izricanje te novčane kazne uvijek podložno ocjeni: od 781 postupka nadzora, samo je njih 296 dovelo do postupka izricanja sankcije, od kojih je 108 [86] dovelo do toga da porezna uprava primijeni razmjernu novčanu kaznu od 150 %. Stoga propis ne sadržava nikakvu pretpostavku utaje poreza.

128. *Kao treće*, kako bi opravdala proporcionalnost novčane kazne, španjolska vlada tvrdi, s jedne strane, da je se može usporediti samo s drugim novčanim kaznama kojima se kažnjava ponovljeno i sustavno prikrivanje dobara, a koje iznose od 100 % do 150 % [87]. Sankcija od 150 % stoga je dio ograničenja koja su općenito predviđena u Općem poreznom zakonu za teže slučajeve neplaćanja poreznog duga. Osim toga, u težim slučajevima, kao što su slučajevi kaznenih djela počinjenih protiv poreznog tijela, sankcija općenito može dosegnuti i 600 % iznosa koji nije plaćen [88]. S druge strane, stopa od 150 % može se smanjiti u slučaju suglasnosti (30 %) ili brzog plaćanja (25 %) te se sankcija stoga može smanjiti do 78,75 %.

129. Osim toga, pogrešna je Komisijina tvrdnja u pogledu (navodne) „istodobne primjene" formalne povrede zbog nepodnošenja obrasca 720 i materijalne povrede zbog ispravka neopravdanog kapitalnog dobitka. Naime, ako porezna uprava dokaže da je ponašanje poreznog obveznika protupravno, potrebno je izreći materijalnu sankciju jer je njome obuhvaćena formalna kazna na temelju članka 180. stavka 1. LGT-a [89]. Prema mišljenju španjolske vlade, vrlo uska povezanost između ispravka neopravdanog kapitalnog dobitka i nepodnošenja obrasca 720 znači da ih se ne može razmatrati zasebno, nego kao cjelinu u svrhu povrede, zbog preklapanja instrumenata.

[84] Vidjeti u tom pogledu točke 59. do 61. ovog mišljenja.

[85] Odluka Tribunala Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud), prvo vijeće, od 14. veljače 2019. (R. G. 529/2016)

[86] Napominjem da postoji dvojba u pogledu broja predmeta u kojima je primijenjena sankcija od 150 %. Naime, španjolska vlada u svojim je očitovanjima jednom navela 108, a drugi puta 129 predmeta.

[87] Riječ je o članku 191. stavku 4. LGT-a.

[88] Španjolska vlada upućuje na članak 305. Leya Orgánica 10/1995 del Código Penal (Organski zakon o Kaznenom zakoniku) od 23. studenoga 1995. (BOE br. 281 od 24. studenoga 1995.).

[89] U toj se odredbi navodi da se „[i]sta radnja ili isto propuštanje koji se trebaju primijeniti kao kriterij stupnjevanja povrede ili kao okolnost koja određuje kvalifikaciju povrede kao teške ili vrlo teške ne može kazniti kao zasebna povreda".

c) Ocjena

130. Najprije pojašnjavam da, suprotno onomu što tvrdi španjolska vlada, valja utvrditi da je Sud nadležan za ocjenu Komisijinih prigovora u pogledu proporcionalnosti sankcija [90].

131. U prilog svojem drugom prigovoru Komisija je istaknula više različitih argumenata od kojih se svakim nastoji dokazati neproporcionalnost novčane kazne od 150 %. Iako ocjenjujem da valja odbiti većinu tih argumenata (odjeljak 1.), smatram da, s obzirom na ishod koji predlažem u pogledu prvog Komisijina prigovora, valja prihvatiti argument koji se temelji na neproporcionalnosti roka zastare (odjeljak 2.).

1) Argumenti koje je istaknula Komisija, osim argumenta koji se temelji na neproporcionalnosti roka zastare

132. Argumenti koje je Komisija u tom pogledu istaknula u velikoj se mjeri temelje na prirodi i dosegu novčane kazne, koje španjolska vlada ipak osporava. Stoga, kako bi se ocijenili ti argumenti (odjeljak ii.), valja, kao prvo, utvrditi te dvije točke (odjeljak i.).

i) Priroda i opseg novčane kazne

133. Najprije, suprotno onomu što tvrdi Komisija, čini mi se jasnim da se novčanom kaznom od 150 % ne kažnjava neispunjavanje obične *formalne* obveze, nego neispunjavanje *materijalne* obveze. Naime, kao što to napominje španjolska vlada, a Komisija, uostalom, ne osporava, izricanje te novčane kazne pretpostavlja primjenu članka 39. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak fizičkih osoba i pravila sadržanog u članku 121. stavku 6. Zakona o porezu na dobit, što znači da porezni obveznik ima imovinu u inozemstvu za koju nije platio porez koji je trebao platiti. U tom pogledu ističem da se, kao što se to predviđa samim tekstom prve dodatne odredbe Zakona br. 7/2012, novčana kazna od 150 % izračunava na temelju iznosa dugovanog poreza te je stoga izravno povezana s materijalnom obvezom plaćanja poreza. Osim toga, neispunjavanje formalne obveze podnošenja obrasca 720 kažnjava se drugim načinima, odnosno paušalnim novčanim kaznama, na koje se odnosi treći Komisijin prigovor [91].

134. Usto smatram da se na temelju argumenata koje je istaknula Komisija ne može odbiti objašnjenje španjolske vlade prema kojem porezna uprava, kako bi primijenila novčanu kaznu, treba dokazati i krivnju poreznog obveznika. Među ostalim, činjenica da nijedna sama dodatna odredba Zakona br. 7/2012 ne sadržava izričito pravilo o krivnji nipošto ne znači da takvo pravilo nije primjenjivo, s obzirom na to da je jasno predviđeno propisom, kao što to dokazuje španjolska vlada. Komisija stoga nije podnijela potreban dokaz da se novčana kazna izriče automatski u slučaju neispunjavanja obveza vezanih uz obrazac 720. Iz toga također proizlazi da Komisija nije podnijela dokaz da se ponašanje poreznog obveznika ne uzima u obzir za potrebe primjene novčane kazne ni da je riječ o neoborivoj pretpostavci utaje poreza.

[90] Iako su, u nedostatku usklađenosti zakonodavstva Unije u području sankcija, države članice nadležne odabrati sankcije koje smatraju primjerenima, one su ipak dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući, među ostalim, načelo proporcionalnosti. Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2001., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, t. 67. i navedena sudska praksa).

[91] Vidjeti u tom pogledu točke 144. i 145. ovog mišljenja.

135. Konačno, kad je riječ o navodnoj neprilagodljivosti novčane kazne, točke koje osporavaju stranke odnose se, kao prvo, na mogućnost ispravka duga, koja se opisuje u poreznom mišljenju od 6. lipnja 2017., i, kao drugo, na pitanje kumuliranja sankcija [92].

136. Što se tiče prve točke, primjećujem da se, u skladu s njezinim tekstom, prvom dodatnom odredbom Zakona br. 7/2012 predviđa fiksna novčana kazna od 150 %. Međutim, španjolska vlada objasnila je da je, neovisno o tom tekstu, mogućnost samostalnog utvrđenja porezne obveze općenito predviđena člankom 27. i člankom 179. stavkom 3. LGT-a, koji se primjenjuju i na temelju obrasca 720 od njegova stupanja na snagu. S obzirom na te odredbe, koje imaju snagu zakona, ne čini mi se relevantnim da je porezno mišljenje stupilo na snagu nakon roka utvrđenog u obrazloženom mišljenju [93]. Prema mojem mišljenju, Komisija nije podnijela druge dokaze koji omogućuju odbijanje tog objašnjenja. Konkretno, činjenica da se, prema informacijama koje je pružila Komisija, „u određenim slučajevima moglo dogoditi" da se novčana kazna od 150 % primijenila na imatelja dobara i prava u inozemstvu samo zbog toga što nije mogao opravdati da je propisno i pravodobno platio porez na odgovarajući dohodak nije dostatna kako bi se podnio dokaz koji se zahtijeva prethodno navedenom sudskom praksom [94].

137. Što se tiče pitanja kumuliranja sankcija, slično tomu, smatram da Komisija nije podnijela dokaz koji omogućuje odbijanje objašnjenja španjolske vlade prema kojima iz članka 108. LGT-a proizlazi da je formalna povreda obuhvaćena materijalnom povredom.

ii) Proporcionalnost novčane kazne

138. Budući da su doseg i priroda novčane kazne tako pojašnjeni, iz toga slijedi da Komisija nije podnijela dokaz da se novčana kazna od 150 % izriče automatski i neprilagodljivo. S obzirom na navedeno, ostaju situacije u kojima se novčana kazna od 150 % izriče zato što je porezni obveznik proglašen krivim za prikrivanje imovine. Međutim, novčana kazna te visine ne čini mi se neproporcionalnom.

139. Naime, s jedne strane, budući da se novčana kazna od 150 % izriče kako bi se kaznilo sustavno prikrivanje imovine, ne može je se usporediti s manjim uvećanjima na koja se poziva Komisija, a koja se primjenjuju u slučaju nepravodobnog plaćanja. Suprotno tomu, kao što to smatra i španjolska vlada, mislim da je prikladnije usporediti novčanu kaznu od 150 % s novčanim kaznama predviđenima odredbama španjolskog prava kojima se kažnjava opetovano i sustavno prikrivanje dobara u unutarnjim situacijama, a kojima se, prema njezinim tvrdnjama, predviđaju novčane kazne do 150 %. Budući da Komisija nije iznijela nijedan argument koji omogućuje odbijanje te usporedbe, nije podnijela dokaz da je sankcija koja se izriče u slučaju prikrivene imovine u inozemstvu stroža od kazni koje se primjenjuju u unutarnjim slučajevima.

140. S druge strane, ostali argumenti koje je istaknula Komisija nisu mi uvjerljivi. Među ostalim, činjenica da se primjenom novčane kazne od 150 % ne uzimaju u obzir informacije kojima raspolaže porezna uprava ne čini mi se sama po sebi neproporcionalna. Naime, novčanom se kaznom kažnjava ponašanje poreznog obveznika, odnosno sustavno prikrivanje imovine, te se ona u tom pogledu, kao što je to prethodno objašnjeno, izračunava samo na temelju iznosa

92 Suprotno tomu, ne osporava se da se informacije kojima upravno tijelo raspolaže neće uzeti u obzir.

93 Kao što se to objašnjava u bilješci 50. ovog mišljenja, postojanje povrede obveze treba ocijeniti s obzirom na situaciju u državi članici u trenutku isteka roka određenog u obrazloženom mišljenju. Pojašnjavam da, prema mojem shvaćanju, nije riječ o mogućnosti koja proizlazi iz diskrecijske ovlasti porezne uprave.

94 Vidjeti sudsku praksu navedenu u točkama 71. i 109. ovog mišljenja.

dugovanog poreza. U istom mi se smislu ne čini neproporcionalnom ni činjenica da se novčana kazna izriče istodobno kad i naplata poreza jer je riječ o dvama iznosima različite naravi. Samo je novčana kazna sankcija, koja će se točno izračunati na temelju iznosa dugovanog poreza.

2) Argument koji se temelji na potpunom nepostojanju zastare

141. Jedan od Komisijinih argumenata kojim se nastoji dokazati automatska priroda novčane kazne temelji se na činjenici da se novčana kazna primjenjuje bez razlike na sva neprijavljena dobra i prava a da se pritom ne uzima u obzir datum stjecanja imovine. Taj argument shvaćam na način da proizlazi iz argumenta koji je Komisija istaknula u okviru svojeg prvog prigovora u dijelu u kojem smatra da je, s obzirom na to da je naplata poreza neproporcionalna zbog potpunog nepostojanja zastare, neproporcionalna i novčana kazna koja se izriče radi kažnjavanja neplaćanja poreza.

142. U tom se konkretnom pogledu slažem s Komisijinim rasuđivanjem. Stoga, budući da smatram neproporcionalnom činjenicu da u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu novih bankovnih računa porezna uprava može provesti ispravak na temelju poreznog duga koji iz toga proizlazi neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine, također smatram da je posljedično neproporcionalna i primjena novčane kazne u toj situaciji.

143. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da djelomično prihvati drugi prigovor, u dijelu u kojem je Kraljevina Španjolska, time što izriče razmjernu novčanu kaznu od 150 % u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu novih bankovnih računa neovisno o datumu stjecanja predmetne imovine, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o EGP-u.

3. Paušalne novčane kazne (treći prigovor)

144. Komisija svojim trećim prigovorom tvrdi da činjenica „[da se izriču] paušalne novčane kazne u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720 koje su više od sankcija predviđenih općim sustavom sankcija za slične povrede" predstavlja neproporcionalno ograničenje.

a) Predmetni propis

145. Taj se prigovor odnosi na paušalne novčane kazne predviđene osamnaestom dodatnom odredbom stavkom 2. LGT-a. Tim se člankom predviđa sustav povreda i sankcija vezanih uz neispunjenje obveza glede obrasca 720. Na temelju te odredbe „vrlo teškim" povredama poreznih propisa smatraju se nepravodobna prijava informacija predviđena obrascem 720 i navođenje nepotpunih, netočnih ili lažnih informacija. Predviđene su sankcije strože, prvo, u slučaju nepotpunih, netočnih ili lažnih informacija, drugo, u slučaju kad neka informacija uopće nije prijavljena te, treće, u slučaju nepravodobne prijave. Stoga se za te prve dvije kategorije primjenjuje paušalna novčana kazna od 5000 eura za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na isti račun/dobro, nekretninu/itd., u najmanjem iznosu od 10 000 eura. U slučaju nepravodobne prijave bez prethodnog zahtjeva porezne uprave, predviđa se novčana kazna od 100 eura za svaki podatak ili skup podataka koji se odnosi na isti račun/dobro, nekretninu/itd., u najmanjem iznosu od 1500 eura.

b) Argumenti stranaka

1) Komisijini argumenti

146. Prema Komisijinu mišljenju, iako se priznaje da posjedovanje imovine izvan državnog područja može zahtijevati primjenu posebnih novčanih kazni zbog neispunjavanja odgovarajuće obveze pružanja informacija, potrebno je barem uzeti u obzir informacije u pogledu imovine u inozemstvu kojima raspolaže porezna uprava. Međutim, jedini kriteriji koji se primjenjuju za određivanje iznosa paušalnih novčanih kazni jesu broj podataka ili skupova podataka u pogledu predmetne imovine.

147. U svakom slučaju, usporedba unutarnjih situacija i slučajeva u kojima su se paušalne novčane kazne primijenile u okviru odredbi koje se odnose na obrazac 720 upućuje na neproporcionalnost predmetnih novčanih kazni. Iz te usporedbe proizlazi da su paušalne novčane kazne koje se konkretno odnose na obrazac 720 – 15, 50 ili 66 puta veće od onih koje se primjenjuju na unutarnje situacije.

148. Konkretno, Komisija napominje da je porezna obveza podnošenja obrasca 720 informativne prirode te je treba kvalificirati kao formalnu obvezu jer se na temelju njegova podnošenja ne može utvrditi ni naplatiti ni najmanji porezni dug, iz čega se može zaključiti da nepodnošenje tog obrasca ne nanosi izravnu gospodarsku štetu poreznom tijelu. Ta obveza također ima oblik opće obveze (s obzirom na to da ne proizlazi iz pojedinačnog zahtjeva), koja se odnosi na poreznog obveznika koji je dužan podnijeti obrazac (a ne na treću osobu). Kako bi se utvrdio usporedni sustav sankcija koje se primjenjuju na unutarnje situacije[95], valja uzeti u obzir sljedeća četiri slučaja.

i) Nepodnošenje prijave

149. Kako bi se usporedile sankcije koje se izriču u slučaju nepoštovanja te obveze sa sankcijama koje se izriču za sličnu povredu na unutarnjoj razini, valja uzeti u obzir ponašanje na koje se odnosi članak 198. stavak 1. prvi do trećeg podstavka LGT-a. Tom se odredbom, kojom se nepodnošenje porezne prijave u propisanom roku kvalificira kao manja povreda, ta povreda kažnjava paušalnom novčanom kaznom od 200 eura. Obrascem 720 (osamnaesta dodatna odredba stavak 2. LGT-a) u tom se slučaju predviđa novčana kazna od 5000 eura po podatku, u najmanjem iznosu od 10 000 eura, a taj je najmanji iznos 50 puta veći od iznosa predviđenog za povredu na koju se odnosi članak 198. stavak 1. LGT-a.

ii) Nepravodobno podnošenje prijave bez prethodnog zahtjeva poreznih tijela

150. U slučaju da je obrazac 720 podnesen nakon isteka roka utvrđenog zakonom, ali prije nego što porezna uprava od poreznog obveznika zatraži da to učini, riječ je o spontanom, ali nepravodobnom podnošenju prijave. Ni ovdje porezno tijelo ne bi pretrpjelo nikakvu izravnu gospodarsku štetu. Slična je povreda na unutarnjoj razini utvrđena člankom 198. stavkom 2. LGT-a. U skladu s navedenom odredbom, ako je prijava nepravodobno podnesena bez prethodnog zahtjeva porezne uprave, sankcija te minimalna i maksimalna ograničenja jednaki su polovici onih koji su predviđeni člankom 198. stavkom 1. LGT-a, odnosno paušalnoj novčanoj

[95] Prema Komisijinu mišljenju, budući da se španjolskim pravom ne predviđa prijava informacija o dobrima i pravima koja se nalaze u Španjolskoj, nije moguće ocijeniti neproporcionalnost mjere pukim određivanjem toga koja bi se sankcija izrekla da u skladu s propisom koji se odnosi na podnošenje prijave u obrascu 720 nije uspostavljen usporedni sustav posebnih sankcija.

kazni od 100 eura. Budući da se osamnaestom dodatnom odredbom stavkom 2. LGT-a predviđa sankcija koja se sastoji od novčane kazne od 100 eura po podatku, u najmanjem iznosu od 1500 eura, najmanji je iznos 15 puta veći od iznosa sankcije predviđene člankom 198. stavkom 2. LGT-a.

iii) Podnošenje prijave koja sadržava nepotpune, netočne ili pogrešne informacije, ali koja je spontano ispravljena izvan roka, bez prethodnog zahtjeva poreznih tijela

151. Taj se slučaj odnosi na prijavu koja je pravodobno podnesena, ali sadržava nepotpune, netočne ili pogrešne informacije. Međutim, porezni obveznik u tom slučaju ispravlja te informacije prije nego što porezna uprava to zatraži (spontani, ali nepravodobni ispravak). Članak 198. stavak 2. LGT-a također se po analogiji primjenjuje na ovaj slučaj, s obzirom na to da se može usporediti sa slučajem nepravodobnog podnošenja pravilne prijave. Novčana kazna u tom slučaju stoga paušalno iznosi 100 eura. Isto tako, u slučaju podnošenja obrasca 720, osamnaestom dodatnom odredbom stavkom 2. LGT-a predviđa se novčana kazna od 100 eura po podatku, u najmanjem iznosu od 1500 eura, te je stoga riječ o sankciji čiji je iznos 15 puta veći od iznosa sankcije predviđene člankom 198. stavkom 2. LGT-a.

iv) Podnošenje obrasca 720 koji uključuje nepotpune, netočne ili pogrešne informacije

152. Što se tiče prijave koja je pravodobno podnesena, ali sadržava nepotpune, netočne ili pogrešne informacije te je porezni obveznik ne ispravi, slična povreda na unutarnjoj razini jest povreda predviđena člankom 199. stavkom 1. LGT-a. Tom se odredbom kao povreda kvalificira podnošenje prijave s nepotpunim, netočnim ili pogrešnim informacijama te novčana kazna predviđena tim člankom paušalno iznosi 150 eura. Na temelju pravila kojima se uređuje obrazac 720, novčana kazna iznosi 5000 eura po podatku, u najmanjem iznosu od 10 000 eura, te je iznos te sankcije stoga najmanje 66,66 puta veći od iznosa sankcije koja se izriče na temelju članka 199. stavka 2. LGT-a.

2) Argumenti španjolske vlade

153. Španjolska vlada tvrdi da sankcije koje je Komisija upotrijebila za svoju usporedbu nisu prikladne jer nije riječ o usporedivim slučajevima. U tom pogledu naglašava tri glavna obilježja povrede koja proizlazi iz neispunjavanja obveza povezanih s obrascem 720. Najprije, obrazac 720 predstavlja informativnu poreznu prijavu. Nadalje, odgovara prijavi podataka novčane prirode. Konačno, odnosi se na prijavu koju podnosi porezni obveznik na kojeg se odnose predmetne informacije.

154. Najprikladnija usporedba bila bi s prijavom povezanih transakcija, u dijelu u kojem bi prethodna tri obilježja bila ispunjena za obje novčane kazne: riječ je o obvezama pružanja informacija koje se odnose na novčane vrijednosti te su to prijave koje podnosi sam porezni obveznik, a ne treća osoba.

155. Što se tiče povezanih transakcija, ta vlada naglašava da porezni obveznik treba zabilježiti i čuvati određene informacije koje se odnose na transakcije koje izvršava s povezanim osobama i subjektima. U slučaju neispunjavanja te obveze, člankom 18. stavkom 13. Zakona o porezu na dobit predviđa se postojanje povrede poreznih propisa kod nenavođenja tih informacija ili navođenja nepotpunih, netočnih ili lažnih informacija u pogledu tih povezanih transakcija. Tim se člankom 18. stavkom 13. u točki 1. predviđa sankcija koja se primjenjuje u slučaju kad nije

potrebno provesti ispravak procjene, odnosno kad porezno tijelo nije pretrpjelo nikakvu gospodarsku štetu jer se iznos poreza nije promijenio, dok se točkom 2. te odredbe uređuje sankcija koja se primjenjuje kad treba provesti ispravak procjene. Stoga se, kao i propis o obrascu 720, člankom 18. stavkom 13. točkom 1. Zakona o porezu na dobit utvrđuje povreda vezana uz obvezu pružanja informacija, koja ne nanosi gospodarsku štetu, koja je novčane prirode te se pada na teret poreznog obveznika na kojeg se odnosi predmetna informacija. Za te vrste povrede sankcije se sastoje od paušalne novčane kazne od 1000 eura za svaki podatak koji nije naveden, koji je netočan ili lažan i od 10 000 eura za skup podataka koji nisu navedeni, koji su netočni ili lažni.

156. Konačno, prema mišljenju španjolske vlade, nije potrebno uzeti u obzir razinu informacija koje pružaju treće osobe, a kojima raspolaže porezna uprava, jer se paušalnim novčanim kaznama kažnjava samo ponašanje poreznog obveznika.

c) Ocjena

157. Što se tiče prirode paušalnih novčanih kazni, napominjem da se stranke slažu u pogledu činjenice da je obveza podnošenja obrasca 720 formalna obveza čije neispunjavanje ne nanosi nikakvu izravnu gospodarsku štetu poreznom tijelu i koja ima oblik opće obveze koja se odnosi izravno na poreznog obveznika.

158. S obzirom na navedeno, čini mi se da su paušalne novčane kazne neproporcionalne zbog razloga na koje se poziva Komisija.

159. Naime, što se tiče pitanja treba li paušalne novčane kazne koje se izriču u slučaju neispunjenja obveza vezanih uz obrazac 720 usporediti s kaznama predviđenima člancima 198. i 199. LGT-a ili s kaznama koje se odnose na povezane transakcije, slažem se s Komisijinim stajalištem. Naime, povezane su transakcije posebne transakcije te stoga nisu opće prirode. Usto, napominjem da se u osamnaestoj dodatnoj odredbi stavku 2. LGT-a izravno upućuje na njegove članke 198. i 199., u dijelu u kojem se njome predviđaju paušalne novčane kazne koje se ne kumuliraju s kaznama predviđenima tim odredbama. Zbog tog upućivanja smatram da se, u nedostatku posebnih sankcija predviđenih osamnaestom dodatnom odredbom stavkom 2. LGT-a, primjenjuju sankcije predviđene njegovim člancima 198. i 199.

160. U tom pogledu utvrđujem da su, kao što to Komisija napominje u točkama 147. do 152. ovog mišljenja a da španjolska vlada to ne osporava, novčane kazne koje se izriču u slučaju neispunjavanja obveza u pogledu obrasca 720 – 15, 50 i 66 puta veće od kazni koje se primjenjuju na unutarnje situacije. Iako države članice raspolažu marginom prosudbe pri određivanju prikladnih sankcija[96], ipak smatram da su sporne novčane kazne tako visoke da se čine neproporcionalnima, pri čemu nije potrebno praviti razliku između različitih kategorija dobara. Stoga, iako mi se čini jasnim da su novčane kazne koje se izriču za kategoriju novih bankovnih računa neproporcionalne, s obzirom na to da španjolska porezna uprava već raspolaže takvim informacijama[97], smatram da isti zaključak treba izvesti u pogledu drugih kategorija imovine, s obzirom na vrlo visoke novčane kazne i činjenicu da se njima kažnjava samo neispunjavanje formalne obveze.

[96] Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2001., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, t. 67. i navedena sudska praksa).

[97] Vidjeti moj zaključak o prvom prigovoru. Pojašnjavam da se, za razliku od razmjerne novčane kazne od 150 %, paušalnim novčanim kaznama izravno kažnjava činjenica da nisu pružene informacije koje se zahtijevaju u okviru obrasca 720. Činjenica da se te informacije ne uzimaju u obzir stoga mi se u tom pogledu čini neproporcionalnom.

161. Konačno, napominjem da činjenica da se te novčane kazne, prema informacijama španjolske vlade, mogu smanjiti na temelju načela proporcionalnosti ne može dovesti do suprotnog ishoda. Valja utvrditi da mogućnost koja proizlazi iz diskrecijske ovlasti porezne uprave nije dovoljna da se ukloni povreda obveze koja proizlazi iz osamnaeste dodatne odredbe stavka 2. LGT-a [98].

162. Iz prethodno navedenog proizlazi da treći tužbeni razlog valja prihvatiti u cijelosti.

F. Troškovi

163. U skladu s člankom 138. stavkom 3. Poslovnika Suda, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima, svaka stranka snosi vlastite troškove, osim ako Sud u danim okolnostima smatra opravdanim da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke.

164. U ovom slučaju Komisija je zatražila da se Kraljevini Španjolskoj naloži snošenje troškova. Budući da Kraljevina Španjolska nije uspjela u postupku u pogledu trećeg prigovora i djelomično u pogledu prvog i drugog Komisijina prigovora, smatram da Kraljevini Španjolskoj valja naložiti snošenje polovice Komisijinih troškova.

V. Zaključak

165. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da odluči na sljedeći način:

1. Kraljevina Španjolska povrijedila je obveze koje ima na temelju članka 63. UFEU-a i članka 40. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru:

   – time što je utvrdila da neispunjavanje obveze pružanja informacija u pogledu novih bankovnih računa u inozemstvu ili nepravodobno podnošenje obrasca 720, dovode do kvalifikacije te imovine kao neopravdane kapitalne dobiti, neovisno o datumu njezina stjecanja;

   – time što izriče razmjernu novčanu kaznu od 150 % u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu novih bankovnih računa u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720, neovisno o datumu stjecanja te imovine;

   – time što u slučaju neispunjavanja obveze pružanja informacija u pogledu dobara i prava u inozemstvu ili nepravodobnog podnošenja obrasca 720, izriče paušalne novčane kazne koje su strože od sankcija predviđenih općim sustavom sankcija za slične povrede.

2. U preostalom dijelu tužba se odbija.

3. Kraljevina Španjolska snosi polovicu troškova Europske komisije.

[98] Presuda od 2. kolovoza 1993., Komisija/Francuska (C-276/91, EU:C:1993:336, t. 25. i navedena sudska praksa)