GENERALINIO ADVOKATO
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,
pateikta 2021 m. liepos 15 d.[1]

Byla C-788/19

Europos Komisija
prieš

Ispanijos Karalystę

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas – Kitose Sąjungos ir EEE valstybėse narėse laikomo turto deklaravimas – Nenurodymas – Neproporcingos sankcijos – 720 forma – SESV 63 ir 65 straipsniai – EEE susitarimo 40 straipsnis – Proporcingumas – Senaties terminas – Direktyva 2011/16/ES – Direktyva 2014/107/ES – Savitarpio pagalba – Automatiniai mainai“

I. Įžanga

1. Šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo susijęs su Ispanijos Karalystės 2012 m. nustatytomis mokesčių nuostatomis, kuriomis siekiama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu, siejamu su ne Ispanijos teritorijoje esančiu turtu. Šiose nuostatose numatyta, pirma, prievolė Ispanijos rezidentams mokesčių tikslais deklaruoti tam tikrą jų užsienyje esantį turtą ir teises (prievolė, kuri Ispanijoje įvykdoma panaudojant „720 formą“), ir, antra, tam tikros pasekmės, susijusios su šios prievolės nevykdymu. Šios pasekmės apima, pirma, turto pripažinimą nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir jo įtraukimu į bendrą mokesčio bazę nepriklausomai nuo atitinkamo turto įgijimo datos, antra, proporcingos 150 % dydžio baudos skyrimą ir, trečia, fiksuoto dydžio baudos skyrimą.

2. Europos Komisija mano, kad šios trys pasekmės ir jų taikymo tvarka yra neproporcingi apribojimai, kuriais pažeidžiamos kelios SESV ir Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarime numatytos judėjimo laisvės, visų pirma laisvas kapitalo judėjimas (SESV 63 straipsnis ir EEE susitarimo 40 straipsnis). Komisijos teigimu, neproporcingumas visų pirma susijęs su tuo, kad trijų pasekmių atveju taikoma labai griežta bausmė dėl mokesčių mokėtojo pareigos pateikti informaciją nevykdymo, neatsižvelgiant į tai, kad Ispanijos mokesčių administratorius jau turi atitinkamą informaciją arba galėtų ją turėti pagal Direktyvoje 2011/16/ES[2], iš dalies pakeistoje Direktyva 2014/107/ES[3] (toliau – Direktyva 2011/16), numatytą keitimosi informacija mokesčių

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1).

[3] 2014 m. gruodžio 9 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvą 2011/16 (OL L 359, 2014, p. 1).

srityje tvarką. Taigi šiuo ieškiniu dėl įsipareigojimų neįvykdymo ji prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Ispanijos Karalystė, nustačiusi šias tris pasekmes, neįvykdė įsipareigojimų, jai tenkančių, be kita ko, pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį.

3. Šioje išvadoje Teisingumo Teismui siūlysiu ieškinį iš dalies patenkinti.

II. Ispanijos teisė

4. Pagrindinis nagrinėjamas įstatymas yra 2012 m. spalio 29 d. *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* (Įstatymas Nr. 7/2012 dėl mokesčių ir biudžeto taisyklių dalinio pakeitimo ir finansinių taisyklių pritaikymo, siekiant aktyviau užtikrinti sukčiavimo prevenciją ir aktyviau su juo kovoti) (BOE, Nr. 261, 2012 m. spalio 30 d.) (toliau – Įstatymas Nr. 7/2012). Šiuo įstatymu buvo nustatyta 720 forma, be kita ko, iš dalies pakeičiant kelis įstatymus mokesčių srityje. Visų pirma įvairūs 720 formos sistemos elementai nurodytuose įstatymuose numatyti šiose dalyse: pati pareiga teikti informaciją (1 dalis) ir, kiek tai susiję su trimis ginčijamomis pasekmėmis, nurodytomis šios išvados įžangoje, pirma, turto pripažinimas nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir jo įtraukimas į bendrą mokesčio bazę nepriklausomai nuo atitinkamo turto įgijimo datos (2 ir 3 dalys)[4], antra, proporcingos 150 % dydžio baudos skyrimas (4 dalis)[5] ir, trečia, fiksuotų baudų skyrimas (1 dalis)[6].

A. 2003 m. gruodžio 17 d. Ley 58/2003 General Tributaria (Bendrasis mokesčių įstatymas Nr. 58/2003), iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 7/2012 (toliau – BMĮ)

5. BMĮ aštuonioliktoje papildomoje nuostatoje „Pareiga pateikti informaciją dėl užsienyje esančio turto ir teisių“ numatyta:

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

a) informaciją apie užsienyje esančias sąskaitas, atidarytas bankininkystės ir kreditavimo veiklą vykdančiose įstaigose, į kurias suinteresuotieji asmenys turi teises arba gauna naudos, arba bet kokia forma turi įgaliojimą arba disponavimo teisę;

b) informaciją apie visus subjekto akcinį kapitalą, nuosavą kapitalą ar bet kokio tipo kapitalą atitinkančius arba su nuosavo kapitalo perleidimu tretiesiems asmenims susijusius vertybinius popierius, turtą, sumas ar teises, kuriuos turi suinteresuotieji asmenys ir kurie įdėti arba yra užsienyje, taip pat informaciją apie gyvybės draudimą arba draudimą nuo neįgalumo, kurių draudėjai jie yra, ir anuitetus iki gyvos galvos arba laikinus anuitetus, kurių gavėjai jie yra kapitalą perleidus grynaisiais pinigais, arba informaciją apie kilnojamąjį arba nekilnojamąjį turtą, įgytą iš užsienyje įsisteigusių subjektų;

c) informaciją apie užsienyje esantį jiems priklausantį nekilnojamąjį turtą ir teises į nekilnojamąjį turtą.

[4] Dėl šios pasekmės pateiktas pirmasis Komisijos kaltinimas.

[5] Dėl šios sankcijos pateiktas antrasis Komisijos kaltinimas.

[6] Dėl šios sankcijos pateiktas trečiasis Komisijos kaltinimas.

<…>

2. Pažeidimų ir sankcijų sistema

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. 2006 m. lapkričio 28 d. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas Nr. 35/2006, iš dalies keičiantis pelno mokesčio, nerezidentų pajamų mokesčio ir nuosavybės mokesčio įstatymus), iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 7/2012 (toliau – Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas)

6. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnyje „Nepagrįstas kapitalo prieaugis“ nustatyta:

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

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

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

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

C. 2014 m. lapkričio 27 d. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Pelno mokesčio įstatymas Nr. 27/2014), iš dalies pakeistas įstatymu Nr. 7/2012 (toliau – Pelno mokesčio įstatymas)

7. Šio įstatymo 121 straipsnio „Į apskaitą neįtrauktas arba nedeklaruotas turtas ir teisės“ 1–6 dalyse numatyta:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D. Įstatymas Nr. 7/2012

8. Pirmoje šio įstatymo papildomoje nuostatoje „Sankcijų sistema nepagrįsto kapitalo prieaugio ir preziumuoto pajamų gavimo atveju“ nustatyta:

„Taikant 2006 m. lapkričio 28 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo Nr. 35/2006, iš dalies keičiančio pelno mokesčio, nerezidentų pajamų mokesčio ir nuosavybės mokesčio įstatymus, 39 straipsnio 2 dalies ir 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu Nr. 4/2004 patvirtintos Pelno mokesčio įstatymo suvestinės redakcijos 134 straipsnio 6 dalies nuostatas nustatomas mokesčių teisės pažeidimas, kuris bus laikomas labai sunkiu ir už kurį bus skiriama bauda, lygi 150 % sankcijos sumos.

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

III. Ikiteisminė procedūra ir procesas Teisingumo Teisme

9. 2015 m. lapkričio 20 d. oficialiu pranešimu Komisija atkreipė Ispanijos valdžios institucijų dėmesį į galimą tam tikrų aspektų, susijusių su prievole 720 formoje deklaruoti užsienyje esantį turtą ir teises, nesuderinamumą su Sąjungos teise. Remiantis Komisijos analize, šios prievolės nevykdymo pasekmės ir su tuo susijusios sankcijos, atrodo, yra neproporcingos atsižvelgiant į Ispanijos teisės aktais siekiamus tikslus.

10. Gavusi 2016 m. vasario 29 d. Ispanijos valdžios institucijų atsakymą, kuriuo ginčijamas bet koks šio įstatymo nesuderinamumas su Sąjungos teise, Komisija 2017 m. vasario 15 d. pateikė pagrįstą nuomonę, joje iš esmės pakartojo savo 2015 m. lapkričio 20 d. pranešime išdėstytą nuomonę.

11. 2017 m. balandžio 12 d. ir 2019 m. gegužės 31 d. Ispanijos valdžios institucijos atsakė į šią pagrįstą nuomonę.

12. Šie atsakymai Komisijos neįtikino, todėl 2019 m. spalio 23 d. ji pareiškė šį ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal SESV 258 straipsnį ir Teisingumo Teismo prašo:

– pripažinti, kad Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 21, 45, 49, 56 ir 63 straipsnius ir pagal EEE susitarimo 28, 31, 36 ir 40 straipsnius, nes:

  – nustatė, jog neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba pavėluotai pateikus 720 formą šis turtas kvalifikuojamas kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis, nesuteikiant galimybės remtis senatimi,

  – automatiškai skiria proporcingą 150 % dydžio baudą, kai neįvykdoma pareiga pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba kai pavėluotai pateikiama 720 forma,

  – neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba pavėluotai pateikus 720 formą skiria griežtesnes fiksuoto dydžio baudas nei sankcijos, numatytos pagal bendrą sankcijų už panašius pažeidimus sistemą, ir

– priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

13. Ispanija Teisingumo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį ir

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

14. Teismo posėdžio nebuvo rengiama, bet abi šalys atsakė į Teisingumo Teismo 2020 m. gruodžio 8 d. atsiųstus klausimus raštu.

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos dėl 720 formos

15. Kaip nurodžiau šios išvados įžangoje, nagrinėjami ginčijami teisės aktai priimti siekiant nustatyti griežtesnę mokesčių kontrolę atvejais, susijusiais su didelio masto sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu. Šiuo klausimu Komisija pažymėjo, kad jokiu būdu neginčija Ispanijos Karalystės teisės nustatyti pareigą pateikti informaciją apie užsienyje turimą turtą ir teises, kaip numatyta 720 formoje. Taigi ji pripažįsta, kad pagal 720 formą nustatyta pareiga gali būti pateisinama būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui bei piktnaudžiavimui, taip pat būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Komisija ginčija tik šios pareigos nevykdymo atveju numatytas pasekmes, kurios, kaip ji mano, yra neproporcingos.

16. Nors Komisija ginčija ne pačią 720 formoje numatytą pareigą pateikti informaciją, o iš jos kylančias pasekmes šios pareigos nevykdymo arba pavėluoto vykdymo atveju, manau, kad naudinga paaiškinti šios pareigos pateikti informaciją taikymo sritį.

17. Ji susijusi su trimis užsienyje esančio turto ir teisių kategorijomis: finansų įstaigose atidarytomis sąskaitomis, įmonės akcinį kapitalą atitinkančiais vertybiniais popieriais ir kitu turtu, kuris tokiu laikomas pagal teisės aktus, taip pat nekilnojamuoju turtu [7]. Remiantis Komisijos pateikta informacija, nagrinėjamas turtas ir teisės turi būti deklaruoti, jeigu finansinių metų pabaigoje (arba jų eigoje) kiekvienos kategorijos apskaičiuotoji vertė viršija 50 000 EUR. Deklaracija atnaujinama kitais vėlesniais metais, jeigu prie atitinkamos kategorijos priskiriamo turto ir teisių vertė padidėja daugiau kaip 20 000 EUR. Pareiga pateikti informaciją apima pareigą pateikti tam tikrus kiekvienos turto ir teisių kategorijos duomenis [8]; deklaracija turi būti pateikta pagal 720 formą laikotarpiu nuo sausio 1 d. iki kovo 31 d. po ataskaitinių finansinių metų. Išskyrus teisės aktuose numatytas išimtis [9], mokesčių mokėtojai yra fiziniai arba juridiniai asmenys, kurių rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Ispanijoje, neatsižvelgiant į fizinių asmenų pilietybę ar juridinių asmenų nacionalinę priklausomybę, ir kurie turi teisę veikti kaip turto ir teisių turėtojai, įgaliotieji atstovai arba naudos gavėjai, gal net kaip įgaliotiniai bankų sąskaitų atžvilgiu.

B. Dėl nagrinėjamų laisvių

18. Savo ieškinyje Komisija tvirtina, kad Ispanijos Karalystė pažeidė SESV 21 (piliečiai), 45 (darbuotojai), 49 (įsisteigimas), 56 (paslaugos) ir 63 (kapitalas) straipsniuose įtvirtintas laisves ir atitinkamas EEE susitarime numatytas laisves. Šiuo klausimu Komisija pažymėjo, kad, nors 720 formos sistema gali daryti poveikį visoms šioms laisvėms, ginčijamais teisės aktais visų pirma poveikis daromas laisvam kapitalo judėjimui, taigi Ispanijos teisės aktus reikia išnagrinėti tik šios laisvės požiūriu.

19. Iš dalies pritariu šiai nuomonei. Iš tiesų remiantis suformuota jurisprudencija, kai nacionalinė priemonė susijusi tiek su laisvu kapitalo judėjimu, tiek su laisve teikti paslaugas, šią priemonę Teisingumo Teismas nagrinėja iš esmės atsižvelgdamas tik į vieną iš šių dviejų laisvių, jei iš nagrinėjamos bylos aplinkybių paaiškėja, kad viena iš jų yra tik antrinė kitos atžvilgiu ir gali būti su ja susieta [10]. Tas pats taikytina ir nacionalinei priemonei, kuri susijusi tiek su laisvu kapitalo judėjimu, tiek su įsisteigimo laisve [11].

20. Šiuo klausimu manau, kad laisvas kapitalo judėjimas yra pagrindinė laisvė, su kuria susijusi nagrinėjama nacionalinė priemonė. Iš tiesų nagrinėjami nacionalinės teisės aktai bendrai yra susiję tuo, kad Ispanijos rezidentai turi turto ir teisių užsienyje, tačiau tai nebūtinai yra užsienyje įsisteigusių subjektų akcijų įgijimas ar veiksmas, iš esmės grindžiamas noru užsienyje pasinaudoti

[7] Žr. BMĮ aštuonioliktosios papildomos nuostatos 1 dalį.

[8] Remiantis Komisijos pateikta informacija, kiek tai susiję su *banko sąskaitomis*, mokesčių mokėtojas turi pateikti penkis duomenų vienetus arba duomenų grupes: finansų įstaigos arba banko pavadinimą, banko sąskaitos identifikavimo duomenis, jos atidarymo, uždarymo arba leidimo valdyti banko sąskaitą suteikimo arba atšaukimo datas, sąskaitos likutį gruodžio 31 d. ir paskutinio metų ketvirčio vidutinį likutį. *Sumų arba teisių* atveju mokesčių mokėtojas iš esmės turi deklaruoti šiuos duomenis ar duomenų grupes: vertybinių popierių emitento ar skolininko pavadinimą arba teisinių santykių identifikavimo informaciją; vertybinių popierių (akcijų ar obligacijų) arba teisių likutį gruodžio 31 d., nurodant akcijų ar vertybinių popierių kiekį, kategoriją ir jų nominaliąją vertę. *Gyvybės draudimo* ir *laikino anuiteto bei anuiteto iki gyvos galvos* atveju mokesčių mokėtojas iš esmės turi deklaruoti tokius duomenis ar duomenų grupes: draudimo bendrovių identifikavimo duomenis ir buveinę, gruodžio 31 d. galiojančios draudimo sutarties arba periodinių laikinų anuitetų arba anuitetų iki gyvos galvos identifikavimo informaciją; draudimo sutarčių atveju – išperkamąją sumą arba anuitetų atveju – kapitalizacijos vertę. *Nekilnojamojo turto* atveju mokesčių mokėtojas iš esmės turi pateikti šiuos duomenis ar duomenų grupes: nekilnojamojo turto identifikavimo duomenis, nurodant jo rūšį; taip pat jo buvimo vietą valstybėje, šalyje ar teritorijoje, miestą, gatvę ir numerį; įsigijimo datą; įsigijimo vertę; turto panaikinimo arba perdavimo atveju reikalaujama pateikti informaciją apie panaikinimo arba perdavimo datą.

[9] Komisijos teigimu, pareiga pateikti informaciją netaikoma užsienyje turto ir teisių turintiems fiziniams ir juridiniams asmenims, kai toks turtas ir teisės apskaitoje yra įregistruoti atskirai ir juos galima identifikuoti.

[10] Šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 39 punktas).

[11] Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 89–93 punktai) ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimą *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 25–31 punktai).

finansinėmis paslaugomis. Nors poveikis tikrai gali būti daromas laisvei teikti paslaugas ir įsisteigimo laisvei, atrodo, kad šios laisvės yra antrinės laisvo kapitalo judėjimo, su kuriuo jos gali būti susietos, atžvilgiu. Manau, kad darytina ta pati išvada dėl laisvo darbuotojų judėjimo, kuris šiuo atveju atrodo dar labiau antraeilis laisvės teikti paslaugas ir įsisteigimo laisvės atžvilgiu. Dėl Sąjungos piliečių judėjimo laisvės, kaip įtvirtinta SESV 21 straipsnyje, manau, kad Komisija nepateikė argumentų, kuriais remiantis būtų galima įvertinti, kodėl ginčijamais teisės aktais jai taip pat daromas poveikis.

21. Darytina išvada, kad šią bylą reikia nagrinėti laisvo kapitalo judėjimo, numatyto SESV 63 straipsnyje ir EEE susitarimo 40 straipsnyje, požiūriu. Aiškumo sumetimais ir atsižvelgiant į tai, kad EEE susitarimo 40 straipsnis turi tą pačią teisinę apimtį kaip ir SESV 63 straipsnis [12], toliau atlikdamas analizę remsiuosi tik SESV 63 straipsniu.

C. Dėl SESV 63 straipsnio apribojimo

1. Šalių argumentai

22. Komisija mano, kad su 720 forma susiję teisės aktai yra laisvo kapitalo judėjimo principo apribojimas, kurį lemia tai, kad nagrinėjamuose teisės aktuose nustatomos konkrečios taisyklės dėl turto ir teisių turėjimo užsienyje, kurios nėra numatytos tokiam pat turtui, esančiam Ispanijoje. Šių taisyklių taikymas lemia, be kita ko, tai, kad turto perkėlimas į užsienį mokesčių mokėtojams tampa mažiau patrauklus.

23. Ispanijos vyriausybės teigimu, sankcijos, kurios taikomos nevykdant su 720 forma susijusių pareigų, nėra apribojimas, nes sankcijas būtina nustatyti tam, kad pareiga pateikti informaciją taptų veiksminga. Be to, dėl mokestinių priežasčių savo turtą slepiantys asmenys negali pasinaudoti apsauga, remdamiesi laisvu judėjimu.

2. Vertinimas

24. Mano manymu, ginčijami teisės aktai neabejotinai yra apribojimas.

25. Iš tiesų, remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, kapitalo judėjimu, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, be kita ko, laikomos valstybės narės nustatytos priemonės, kurios gali atgrasyti šios valstybės investuotojus, sukliudyti jiems arba riboti jų galimybes investuoti kitose valstybėse [13]. Kaip teigia Komisija, ir Ispanijos vyriausybė to neginčija, pagal 720 formos sistemą numatyta pareiga pateikti informaciją; ir tuo atveju, kai ši pareiga, taikoma rezidentams mokesčių tikslais, turintiems turto užsienyje, nevykdoma, numatytos sankcijos, kurios nenustatytos dėl tokio pat Ispanijoje esančio turto. Taigi tokiais teisės aktais šios valstybės rezidentai gali būti atgrasyti, jiems sukliudyta arba apribotos jų galimybės investuoti kitose valstybėse.

[12] Šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-521/07, EU:C:2009:360, 33 punktas) ir 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-267/09, EU:C:2011:273, 51 punktas).

[13] Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-478/98, EU:C:2000:497, 18 punktas), 2007 m. spalio 23 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-112/05, EU:C:2007:623), 19 punktas), taip pat 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 44 punktas).

26. Šiuo klausimu Ispanijos vyriausybės argumentas, kad savo turtą dėl mokestinių priežasčių slepiantys asmenys negali pasinaudoti jokia apsauga remiantis judėjimo laisve, negali lemti priešingo rezultato. Reikia konstatuoti, kad iš paties SESV 65 straipsnio 1 dalies b punkto teksto matyti, jog laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas, jeigu juo užkertamas kelias įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams apmokestinimo srityje. Kitaip tariant, remiantis šia nuostata daroma prielaida, kad tokiai nacionalinei nuostatai, kaip nagrinėjama, apribojimų, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, apibrėžtis nėra netaikoma vien dėl to, kad ja siekiama vykdyti mokesčių kontrolę arba kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje [14].

D. Dėl laisvo kapitalo judėjimo galimo pateisinimo

1. Šalių argumentai

27. Komisijos teigimu, skirtingas Ispanijos Karalystės požiūris priklausomai nuo atitinkamo turto buvimo vietos neatitinka objektyviai skirtingų situacijų, kaip tai suprantama pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą. Siekiant įvertinti, ar mokesčių mokėtojų, turinčių turto ir teisių nacionalinėje teritorijoje ir užsienyje, situacija skiriasi, reikia atsižvelgti į ginčijamų teisės aktų tikslą [15]. Atsižvelgiant į jais siekiamą tikslą, t. y. užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui bei su tuo kovoti, Ispanijoje gyvenančių mokesčių mokėtojų situacija objektyviai nesiskiria, priklausomai nuo to, ar jų turtas yra Ispanijos teritorijoje, ar už jos ribų. Iš tiesų šiais dviem atvejais negalima atmesti galimybės, kad sukčiauti ketinantis rezidentas gali išvengti mokestinių prievolių už pajamas, gaunamas iš nuslėptos veiklos ar sandorių [16].

28. Visų pirma, priešingai, nei tvirtina Ispanijos vyriausybė, tai, kad mokesčių administratorius neturi tos pačios informacijos dėl užsienyje esančio turto ir nacionalinėje teritorijoje esančio turto, neturi jokios reikšmės. Beje, Teisingumo Teismas tokį argumentą jau yra atmetęs [17]. Kita vertus, Komisijos nuomone, apribojimas gali būti pateisinamas ir būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui bei piktnaudžiavimui, ir būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą [18].

29. Ispanijos vyriausybė taip pat mano, kad jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad apribojimas yra, jis galėtų būti pateisinamas.

30. Pirma, kaip tai suprantama pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą, pagal ginčijamus teisės aktus atsižvelgiant į galimybę vykdyti mokesčių kontrolę skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Visų pirma nacionalinės valdžios institucijos turi tik dalį informacijos apie jų rezidentų turimą turtą ir teises užsienyje, nes keitimasis mokesčių informacija tarptautiniu mastu, įskaitant Sąjungoje, yra ribotas, atsižvelgiant į draudimą vykdyti „fishing expeditions“ (atsitiktine tvarka teikiami prašymai). Kiek tai susiję su

[14] Tas pats taikytina dėl Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažintų tikslų, nenurodytų SESV, pavyzdžiui, sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo, piktnaudžiavimo prevencijos ir būtinybės užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Pavyzdžiui, žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą, *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas).

[15] Žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimą *Dijkman ir Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 45–48 punktai) ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 46–48 punktai).

[16] Šiuo klausimu žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *X ir Passenheim-van Schoot* (C-155/08 ir C-157/08, toliau – Sprendimas *X ir Passenheim-van Schoot*, EU:C:2009:368, 36–40 punktai).

[17] Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, 36–40 punktus. Komisijos teigimu, klausimas dėl informacijos, kuri prieinama mokesčių administratoriui priklausomai nuo nagrinėjamo turto buvimo vietos, vis dėlto galės būti išnagrinėtas vertinant ginčijamų teisės aktų pagrįstumo ir jų proporcingumo klausimą.

[18] Žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas).

deklaravimo prievole, informacijos, kurią valdžios institucijos turi, apimtis yra svarbus kriterijus siekiant nustatyti, ar rezidentų, kurių turtas yra nacionalinėje teritorijoje arba už jos ribų, situacija yra panaši.

31. Antra, ši vyriausybė mano, kad apribojimas pateisinamas viešojo intereso priežastimis, kuriomis atsižvelgiama į būtinybę užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui, taip pat piktnaudžiavimui, arba būtinybę užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą [19].

2. Vertinimas

32. Kaip ir Komisija, manau, kad skirtingas požiūris nagrinėjamuose teisės aktuose neatitinka objektyviai skirtingų situacijų, kaip tai suprantama pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą. Iš tikrųjų tai jau matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos [20] ir yra pagrįsta, nes priešinga nuomonė reikštų, kad bet koks laisvo kapitalo judėjimo apribojimas paneigiamas remiantis vien tuo, kad turimos informacijos apie užsienyje esantį turtą nepakanka, palyginti su informacija apie nacionalinėje teritorijoje esantį turtą.

33. Vis dėlto, kaip pažymi Komisija ir Ispanijos vyriausybė, ginčijamais teisės aktais siekiamais tikslais, t. y. kova su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu, gali pateisinti apribojimą – tai matyti tiek iš SESV 65 straipsnio 1 dalies b punkto, tiek iš jurisprudencijos [21].

34. Taigi pagrindinis klausimas šioje byloje yra klausimas dėl ginčijamų teisės aktų proporcingumo.

E. Dėl nagrinėjamų teisės aktų proporcingumo

1. Dėl turto kvalifikavimo kaip nepagrįsto kapitalo prieaugio, nesuteikiant galimybės remtis senatimi (pirmasis kaltinimas)

35. Pirmuoju kaltinimu Komisija tvirtina, kad neproporcingu apribojimu laikoma tai, „kad neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba pavėluotai pateikus 720 formą šis turtas kvalifikuojamas kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis, nesuteikiant galimybės remtis senatimi“.

a) Nagrinėjami teisės aktai

36. Pirmasis kaltinimas susijęs su Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnyje ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnyje nustatytomis taisyklėmis. Šios nuostatos, kurios iš esmės yra vienodos, susijusios su nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir jose įtvirtinta bendra taisyklė ir specialioji taisyklė.

[19] 1979 m. vasario 20 d. Sprendimas *Rewe-Zentral* (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Šiuo klausimu žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 36–40 punktus ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 30–33 punktai).

[21] Žr., pavyzdžiui, 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 punktas).

37. Remiantis *bendra* taisykle, turtas arba teisės, kurių turėjimas, deklaravimas ar įgijimas neatitinka mokesčių mokėtojo deklaruotų pajamų ar kapitalo, laikomi nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir įtraukiami į mokestinio laikotarpio, kuriuo apie jį sužinojo mokesčių administratorius, bendrą mokesčio bazę. Vis dėlto šis prieaugis nebus įtrauktas į mokesčio bazę, jeigu mokesčių mokėtojas įrodys, kad aptariamas teises ir turtą įgijo „laikotarpiu, kurio senaties terminas suėjęs“ [22]. Mano duomenimis, administratoriaus teisei perskaičiuoti mokestinę skolą taikomas aiškus ketverių metų senaties terminas, kuris prasideda nuo kitos dienos po teisės aktuose nustatyto termino pateikti atitinkamą deklaraciją pabaigos [23]. Taigi iš tikrųjų, kaip suprantu, mokesčių mokėtojas gali išvengti, kad šis turtas būtų įtrauktas į mokesčio bazę praėjus ketveriems metams nuo tada, kai jis turėjo būti deklaruotas.

38. *Specialioji* taisyklė susijusi su turto ar teisių, dėl kurių 720 formoje numatyta pareiga pateikti informaciją nebuvo įvykdyta per nustatytą terminą, turėjimu, deklaravimu ar įgijimu. Toks turtas ar teisės laikomi nepagrįstu kapitalo prieaugiu ir yra įtraukiami į bendrą mokesčio bazę. Šiai turto kategorijai anksčiau minėta senaties termino taisyklė nenustatyta. Taigi, remiantis šia taisykle, tam, kad mokesčių mokėtojas išvengtų šio kapitalo prieaugio įtraukimo į apmokestinamąją vertę, jis turi pateikti įrodymų, kad „minėtas turtas ar teisės buvo įgyti iš pajamų, deklaruotų arba gautų finansiniais metais, kuriais jis nebuvo apmokestintas šiuo mokesčiu“ [24].

b) Šalių argumentai

1) Komisijos argumentai

39. Komisija pažymi, kad pareigos pateikti 720 formą neįvykdymas per nustatytą terminą sukuria nagrinėjamo turto ir teisių vertę atitinkančių pajamų, laikomų nepagrįstu kapitalo prieaugiu, gavimo prezumpciją ir iš to kyla prievolė sumokėti fizinių asmenų pajamų mokestį arba pelno mokestį atsižvelgiant į pajamas, kurios, remiantis prielaida, atitinka bendrą turto ir teisių, susijusių su deklaravimo prievole, vertę.

40. Ji nemano, kad vien ši prezumpcija yra neproporcinga priemonė, nes atsiranda dėl to, kad mokesčių mokėtojas nevykdo materialinės mokestinės prievolės mokėti mokesčius [25]. Taigi teisės aktų neproporcingumą lemia tai, kad mokesčių mokėtojas negali remtis senatimi tam, kad išvengtų šios prezumpcijos. Iš tikrųjų, atsižvelgiant į tai, kad turto ir teisių užsienyje turėtojas per nustatytą terminą nepateikė 720 formos, jis negali remtis senaties taisykle, kurioje nustatytas terminas, per kurį mokesčių administratorius gali imtis veiksmų mokesčio bazei patikslinti.

41. Komisijos pateiktus argumentus, kuriais siekiama įrodyti, kad šis taisyklės aspektas yra neproporcingas, mano nuomone, iš esmės sudaro dvi dalys.

42. Pirmoji dalis susijusi su situacija, kai mokesčių mokėtojas *sumokėjo* pajamų mokestį. Konkrečiai kalbant, tai situacija, kai turtas ar teisės užsienyje buvo įgyti anksčiau nei prieš ketverius metus [26] iki 720 formos, kurioje dėl šios priežasties pajamos, panaudotos šiam turtui ar

[22] Žr. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 1 dalį ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 1–5 dalis.

[23] Šis senaties terminas ir jo taikymo tvarka numatyti BMĮ 66 straipsnio a punkte ir 67 straipsnio 1 dalies a punkte.

[24] Žr. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalį.

[25] Taigi ji nurodo, kad atsižvelgiant į tai, jog kapitalo prieaugio kvalifikavimą lemia mokesčių mokėtojo neįvykdyta mokestinė prievolė mokėti mokesčius, kvalifikavimas veikia kaip mokestinės skolos išieškojimas mokesčių administratoriaus iniciatyva, siekiant ištaisyti mokesčių mokėtojo, kuris iš pradžių nesilaikė galiojančių mokestinių taisyklių, padėtį.

[26] Dėl šio ketverių metų termino žr. šios išvados 37 punktą.

teisėms įgyti, taip pat būtų buvę apmokestintos anksčiau, ir dėl kurios mokesčių mokėtojas tada būtų buvęs apmokestintas šiuo mokesčiu, tačiau neturi jokio įrodymo, patvirtinančio, kad jis šias pajamas deklaravo mokesčių administratoriui[27], pateikimo pirmą kartą termino pradžios. Komisijos manymu, susiklosčius tokiai situacijai, kai turto ar teisių turėtojas negali įrodyti sumokėjęs aptariamą pajamų mokestį, jis taip pat negali remtis senatimi, kad išvengtų mokesčių administratoriaus atliekamo patikslinimo. Taigi negalėjimas įrodyti pajamų mokesčio už užsienyje esantį turtą sumokėjimą sukuria nenuginčijamą sukčiavimo mokesčių srityje prezumpciją. Komisija primena, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, sukčiavimo mokesčių srityje ir mokesčių vengimo prezumpcija negali būti grindžiama tokiomis aplinkybėmis, kad mokesčių mokėtojas – rezidentas mokesčių tikslais – turi užsienyje esančio turto[28].

43. Šiuo klausimu Komisija atmeta Ispanijos vyriausybės teiginį, kad įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui, todėl jis turi atlikti atitinkamus tyrimus, kad patikrintų tikrą mokesčių mokėtojo padėtį ir imtųsi atitinkamų veiksmų. Jos nuomone, tokia praktika nėra aprašyta nagrinėjamuose teisės aktuose ir nėra jokio dokumento, kuriuo galėtų būti įrodyta, kad Ispanijos valdžios institucijos ją faktiškai būtų taikiusios. Pagal teisės aktus mokesčių mokėtojui aiškiai ir griežtai nustatyta pajamų deklaravimo arba atleidimo nuo mokesčio įrodinėjimo pareiga. Be to, iš konkrečių su 720 forma susijusių teisės aktų taikymo pavyzdžių matyti, kad įrodinėjimo pareiga tenka turto ir teisių turėtojui, per nustatytą terminą neįvykdžiusiam pareigos pateikti informaciją.

44. Antroji dalis susijusi su „jokio senaties termino nebuvimu“. Taigi Komisija mano, kad 720 formoje numatytos pareigos pateikti informaciją neįvykdymo arba pavėluoto jos pateikimo atveju „senaties terminas netaikomas“.

45. Šiuo klausimu ji iš esmės mano, *pirma*, kad, nesant senaties termino, negalėtų būti pasiektas siekiamas tikslas, nes vien tai, kad 720 forma pateikiama per nustatytą terminą, mokesčių mokėtojui leidžia išsaugoti galimybę pasinaudoti tuo momentu jau suėjusiu senaties terminu, nors tai akivaizdžiai yra mokesčių vengimo atvejis.

46. *Antra*, atsižvelgiant į esamas informacijos keitimosi Sąjungos lygiu priemones mokesčių srityje, nagrinėjamais teisės aktais siekiamiems tikslams įvykdyti taip pat nebūtina, kad nebūtų jokio senaties termino.

47. Tiksliai tariant, Komisija pažymi, kad neginčija to, kad tada, kai 2012 m. buvo nustatyta 720 formos sistema, nė viena iš buvusių mainų informacija priemonių mokesčių srityje nesudarė galimybės gauti atitinkamą informaciją apie turtą ir teises užsienyje. Mainų informacija Sąjungos lygiu sistema 2012–2017 m. laikotarpiu labai pasikeitė ir tada, kai buvo priimta pagrįsta nuomonė, t. y. 2017 m. vasario 15 d. – į šią datą reikia atsižvelgti Teisingumo Teismui vertinant šio ieškinio teisinį pagrindą, – Sąjungos lygiu turimos mainų informacija priemonės jau sudarė galimybes valstybėms narėms gauti reikiamą informaciją apie užsienyje turimą turtą ir teises, kad jos galėtų vykdyti atitinkamą mokesčių kontrolę.

48. Iš tikrųjų, *pirma*, informacija, kuri turi būti pateikta deklaracijoje teikiant 720 formą, iš esmės yra įtraukta į Direktyvą 2011/16.

[27] Komisijos teigimu, kai turtas užsienyje buvo įgytas finansiniais metais, kuriais dėl mokesčių administratoriaus teisės nustatyti mokestinę skolą arba reikalauti mokėjimo suėjo senatis, visiškai įmanoma, kad mokesčių mokėtojas neišsaugojo dokumentų, įrodančių pajamų, iš kurių šis turtas buvo įgytas, deklaravimą mokesčių tikslais.

[28] Žr. 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 60 punktas) ir, pagal analogiją 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 51 punktas).

49. Grįsdama šį teiginį Komisija nurodo konkrečias nuostatas, kurios susijusios su trimis 720 formoje nurodyto turto kategorijomis.

50. Dėl informacijos, susijusios su *banko sąskaitomis*, ji nurodo Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 3a dalį, taip pat priedus, kurie apima automatinius informacijos apie banko sąskaitas, įskaitant indėlių ir pasaugos sąskaitas, mainus. Šie informacijos mainai susiję su „praneštinais asmenimis“. Tai yra fiziniai asmenys ir subjektai, išskyrus: i) kapitalo bendroves, kurios akcijomis reguliariai prekiaujama vienoje ar keliose pripažintose vertybinių popierių rinkose; ii) kapitalo bendroves, kurios yra su i punkte apibūdinta bendrove susijęs subjektas; iii) vyriausybės subjektus; iv) tarptautines organizacijas; v) centrinius bankus; arba vi) finansų įstaigas [29].

51. Pagal Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 3a dalies a punktą automatinių mainų sistemoje perduodama informacija apima visą informaciją, reikalingą siekiant nustatyti sąskaitos savininką, finansų įstaigą, kurioje sąskaita tvarkoma, ir pačią sąskaitą. Informacija taip pat apima sąskaitos likutį arba vertę. Pasaugos sąskaitų atveju informacija apima visą bendrą palūkanų sumą, visą bendrą dividendų sumą ir visą bendrą kitų pajamų, gautų už sąskaitoje turimas lėšas, sumą, taip pat visas bendras pajamas iš finansinio turto pardavimo ar išpirkimo. Indėlio sąskaitos atveju mainomasi informacija apie visą bendrą palūkanų sumą, įmokėtą ar įskaitytą į sąskaitą per kalendorinius metus arba kitą atitinkamą ataskaitinį laikotarpį. Visų kitų sąskaitų atveju informacija turėtų apimti visą bendrą per kalendorinius metus arba kitą atitinkamą ataskaitinį laikotarpį sąskaitos turėtojui į sąskaitą įmokėtą ar įskaitytą sumą.

52. Pagal minėtą 8 straipsnio 3a dalies a punktą informacijos, kuriai taikomi automatiniai informacijos mainai, pakanka, kad būtų nustatyta pajamų, gautų dėl banko sąskaitų turėjimo užsienyje, mokesčio suma.

53. Komisija taip pat pažymi, kad pagal Direktyva 2011/16 nustatytus automatinius informacijos mainus asmenys, turintys deklaruoti duomenis, privalo į juos įtraukti informaciją, susijusią su kitoje valstybėje narėje turima *suma*. Kiek tai susiję su sumomis, laikomomis indėlių arba pasaugos sąskaitose, didžiąja dalimi atvejų informacija, kuria keičiamasi, yra ta pati informacija kaip ir susijusi su banko sąskaitomis; tai šiuo atveju taip pat leidžia nustatyti atitinkamo pajamų mokesčio sumą.

54. Dėl *teisių ir gyvybės draudimo sutarčių*, kurioms netaikomi kiti Sąjungos teisės aktai, pagal Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 1 dalies c punktą jos taip pat galėtų būti įtrauktos į automatinius informacijos mainus, susijusius su visu mokestiniu laikotarpiu. Tokiu atveju būtų pateikta informacija apie valstybės narės rezidentus, neatsižvelgiant į tai, ar jie yra fiziniai asmenys ar subjektai, ir tai leistų valstybių narių mokesčių administratoriams nustatyti šioms pajamoms taikomų mokesčių sumą.

55. Galiausiai su *nekilnojamuoju turtu* susijusi informacija, kuria pagal minėtos direktyvos 8 straipsnio 1 dalies e punktą gali būti mainomasi automatiškai, yra susijusi ir su šio turto nuosavybe, ir su iš jo gaunamomis pajamomis, neatsižvelgiant į tai, ar šis turtas priklauso fiziniams asmenims arba subjektams, kurie yra valstybės narės rezidentai. Ši informacija leidžia apskaičiuoti su šiuo turtu ir teisėmis susijusius pajamų mokesčius.

[29] Žr. Direktyvos 2011/16 I priedo VIII skirsnio D dalies 2 punktą.

56. *Antra*, nors automatinių informacijos mainų sistema neapima visos informacijos, kuriai taikoma deklaravimo pareiga pagal 720 formą [30], valstybių narių mokesčių administratoriai šiais atvejais vis dėlto gali (neautomatiškai) keistis informacija pateikus prašymą, kaip numatyta Direktyvos 2011/16 5–7 straipsniuose.

57. *Trečia*, Komisija pabrėžia, kad tariamos Ispanijos vyriausybės nurodytos mainų informacija Sąjungos lygmeniu sistemos spragos nedaro poveikio šioms realijoms. Iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, visų pirma iš Sprendimo *Komisija / Belgija* [31], matyti, kad esamų valstybių narių valdžios institucijų savitarpio pagalbos mechanizmų pakanka tam, kad valstybė narė galėtų patikrinti mokesčių mokėtojų deklaracijų, susijusių su jų pajamomis kitoje valstybėje narėje, teisingumą. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad nors bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia pakankamai gerai ir be trikdžių, valstybės narės negali remdamosi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar problemomis, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, pateisinti Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimo.

58. *Bet kuriuo atveju* Komisija mano, kad nors tai, kad valstybė narė neturi pakankamai informacijos apie jos rezidentų užsienyje turimą turtą ar teises, gali pateisinti *ilgesnį* perskaičiavimo terminą, kiek jis skirtas suteikti galimybei mokesčių institucijoms veiksmingai pasinaudoti savitarpio pagalbos mechanizmais [32], tai negali pateisinti *visiško* senaties termino taisyklės *nebuvimo*, kuris paprastai galimas tik sunkiausių žmogaus teisų pažeidimų atvejais.

2) Ispanijos vyriausybės argumentai

59. Kiek tai susiję su Komisijos argumentų pirma dalimi, Ispanijos vyriausybė ginčija, kad yra nenuginčijama sukčiavimo prezumpcija. Šiuo klausimu ji pažymi, kad Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalis [33] yra kovos su sukčiavimu sąlyga, tačiau joje nenumatyta jokios sukčiavimo prezumpcijos. Iš tikrųjų taikant šią nuostatą mokesčių administratorius turėtų įrodyti du aspektus: pirma, tai, kad mokesčių mokėtojas nedeklaravo turto pagal 720 formą, nors privalėjo tai padaryti, ir, antra, tai, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo pajamų mokesčio, susijusio su šio turto įgijimu.

60. Aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas neišsaugo deklaracijos už finansinius metus, per kuriuos, jo teigimu, jis buvo apmokestintas, nereiškia, jog administratorius savaime mano, kad turi nepagrįstą kapitalo prieaugį. Tokiais atvejais mokesčių administratorius turėtų išnagrinėti mokesčių mokėtojo teiginius ir, jeigu to nepadaro, prezumpciją pagrindžianti aplinkybė yra neįrodyta (t. y. kad mokesčių mokėtojas nebuvo apmokestintas pagal nagrinėjamas pajamas) ir nėra pagrindo manyti, kad yra nepagrįstas kapitalo prieaugis. Kilus abejonių, nebūtų pagrindo

[30] Komisijos teigimu, taip yra banko sąskaitų ir sumų atveju, kai jų turėtojai yra bendrovės, kurių akcijomis prekiaujama biržoje, ir su jomis susijusios įmonės arba finansų įstaigos. Automatinių informacijos mainų sistema taip pat neapima informacijos apie įgaliotinius (ne savininkus), kiek tai susiję su tam tikromis 720 formoje nurodytomis finansinėmis sąskaitomis. Ji neapima ir informacijos, susijusios su sumomis, kurios laikomos ne finansų įstaigose esančiose sąskaitose.

[31] 2013 m. birželio 6 d. sprendimas (C-383/10, EU:C:2013:364, 52 ir 53 punktai).

[32] Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 62–75 punktus ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 35 punktas).

[33] Reikia pažymėti, kad savo ieškinyje Komisija nenurodė, su kokiomis Ispanijos teisės nuostatomis susijęs jos pirmasis kaltinimas. Vis dėlto ieškinio teisiniame pagrinde ji nurodė tiek Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnį, tiek Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnį. Taigi pirmąjį Komisijos kaltinimą suprantu taip, kad jis susijęs su abiem nuostatomis. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad savo atsiliepime į ieškinį kalbėdama apie pirmąjį Komisijos kaltinimą Ispanijos vyriausybė nemini Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad Ispanijos vyriausybė siūlo Teisingumo Teismui atmesti visą ieškinį, jos nurodytus argumentus, susijusius su Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalimi, suprantu taip, kad jie taikomi Pajamų mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 daliai.

atlikti patikslinimą, nes viena iš prezumpciją pagrindžiančių aplinkybių yra neįrodyta. Priešingai, jeigu mokesčių mokėtojas norėtų išvengti Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies taikymo motyvuojant tuo, kad pasinaudodamas 720 forma jis anksčiau deklaravo pajamas, iš kurių buvo įgytas nedeklaruotas turtas ar teisės, jam pakaktų nurodyti, kuriose ankstesnėse deklaracijose šias pajamas deklaravo. Mokesčių administratorius turėtų tai patikrinti.

61. Grįsdama šiuos teiginius Ispanijos vyriausybė remiasi keliomis nuostatomis, susijusiomis su įrodinėjimo pareiga [34]. Taigi ji tenka mokesčių administratoriui – tai aiškiai matyti iš šios išvados 34 išnašoje nurodyto teisės akto. Kaip pavyzdį ji nurodo sprendimą dėl patikslinimo pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį, kuriuo panaikintas nagrinėjamas apskaičiavimas, nes *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrinis ekonominių ir administracinių bylų teismas, Ispanija) nusprendė, kad mokesčių mokėtojas teigė buvęs apmokestintas, ir pateikė turimus dokumentus, ir kad administratorius nesistengė pateikti atitinkamų priešingų įrodymų [35].

62. Dėl Komisijos argumentų antrosios dalies Ispanijos vyriausybė visų pirma pažymi, kad Komisija remiasi klaidinga prielaida, nes mano, jog 720 formos sistemai netaikomas senaties terminas. Iš tikrųjų tai konkretus *actio nata* principo, pagal kurį teisės arba veiksmo senaties terminas gali būti pradėtas skaičiuoti tik nuo tada, kai teisės turėtojas arba veiksmo autorius žino apie tokią teisę arba veiksmą, taikymas [36]. Taigi šio principo taikymas reikštų, kad ketverių metų senaties terminas [37] prasideda nuo tada, kai mokesčių administratorius sužino apie su apmokestinimo objektu susijusius aspektus, kuriais remdamasis jis gali pradėti tyrimą, neatsižvelgiant į tai, ar tokia galimybė atsiranda dėl kitos valstybės pateiktos informacijos naudojantis automatine sistema arba savanoriškai pasikeitus informacija, ar padedant mokesčių mokėtojui arba tretiesiems asmenims. Taigi nėra taip, kad senaties termino nėra.

63. Vis dėlto Ispanijos vyriausybė iš esmės tvirtina, kad *actio nata* principas netaikomas, kai turtas yra Ispanijoje. Tačiau šis su senaties terminu susijęs skirtingas požiūris į Ispanijoje ir užsienyje esantį turtą grindžiamas objektyvia priežastimi.

[34] Pirma, atliekant patikrinimą pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį, BMĮ 105 straipsnio 1 dalyje „Įrodinėjimo pareiga“ nurodyta, kad „apmokestinimo procedūrose savo teise besiremiantis asmuo turi įrodyti teisę suteikiančias faktines aplinkybes“. Antra, BMĮ 102 straipsnio „Pranešimas apie apskaičiuotus mokesčius“ 2 dalies c punkte kaip šio apskaičiavimo būtinas elementas nurodytas „jo pagrindimas, kai jis neatitinka mokesčių mokėtojo pateiktos informacijos arba to, kaip pastarasis taiko ar aiškina teisės aktus, nurodant pagrindines faktines aplinkybes ir elementus, kuriais grindžiamas apskaičiavimas, ir teisinį pagrindą“. Trečia, Ispanijos vyriausybė remiasi „įrodinėjimo dalyko artumo teorija“, kuri nurodyta *Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil* (2000 m. sausio 7 d. Civilinio proceso įstatymas) (BOE, Nr. 7, 2000 m. sausio 8 d.) 217 straipsnyje, kuriuo remiantis reikia atsižvelgti į galimybę ir patogumą kiekvienai ginčo šaliai pateikti įrodymus. Nors paprastai pagal BMĮ 106 straipsnio 1 dalį kiekviena šalis turėtų įrodyti savo naudai nurodomas faktines aplinkybes, „įrodinėjimo dalyko artumo teorijos“ taikymas reiškia, kad jeigu mokesčių mokėtojas pareiškia, jog nesaugo dokumentų, susijusių su jo mokesčiais, kad galėtų įrodyti, jog buvo apmokestintas, šios informacijos mokesčių administratorius turi ieškoti savo archyvuose, kad patikrintų, ar jis tikrai buvo apmokestintas. Ketvirta, šios taisyklės ir principai taip pat nurodyti *Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas* (2015 m. spalio 1 d. Įstatymas dėl bendros administracinės procedūros) (BOE, Nr. 236, 2015 m. spalio 2 d.). Galiausiai, penkta, BMĮ 141 ir 145 straipsniuose nustatyta, kad mokesčių institucijos turi „ištirti mokestinių prievolių faktinius aspektus, kad nustatytų tuos, apie kuriuos administracija nežinojo“, ir „[p]atikrinti mokesčių mokėtojų pateiktų deklaracijų teisingumą ir tikslumą“.

[35] 2019 m. sausio 16 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Ekonominių ir administracinių bylų teismas) sprendimas (R. G. 4253/2016).

[36] Ispanijos vyriausybės teigimu, ši *actio nata* taisyklė bendrai numatyta Ispanijos civilinio kodekso 1969 straipsnyje (1889 m. liepos 25 d. *Gaceta de Madrid* – dabartinis BOE – Nr. 206). Ispanijos vyriausybė nurodo, kad šios taisyklės taikymas ne tik neprieštarauja Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies pažodiniam turiniui, kuriame nekalbama apie jokį „senaties termino netaikymą“, bet ir kildinamas iš taisyklės prasmės ir sisteminio aiškinimo, atitinkančio senaties termino teisės instituto tikslą.

[37] Dėl ketverių metų termino žr. šios išvados 37 punktą ir 23 išnašą.

64. Iš tiesų, *pirma*, Ispanijos teritorijoje bet kokio turto ir teisių atžvilgiu Ispanijos mokesčių administratorius gali be ribojimų įgyvendinti savo įgaliojimus, visų pirma vykdydamas „fishing expeditions“ (atsitiktine tvarka teikiami prašymai), tačiau to jis negali daryti, kai šis turtas ir šios teisės yra užsienyje. Šiuo klausimu Ispanijos vyriausybė primena, kad nepagrįstos pajamos yra pajamos iš turto ir teisių, apie kuriuos mokesčių administratorius nieko nežino, ir tam, kad apie juos sužinotų, jam reikėtų atlikti tyrimą, kurio negalėtų visapusiškai užbaigti, nes jo pareigūnai, pavyzdžiui, negali veikti už Ispanijos teritorijos ribų. Atsižvelgiant į šiuos sunkumus, būtų visiškai pagrįsta, kad senaties terminas prasidėtų nuo tada, kai sužinoma apie užsienyje esantį turtą ir teises, iš kurių gauta nedeklaruotų pajamų ir kurios nebuvo ištirtos naudojant priemones, kurių butų imtasi, jeigu jos būtų gautos Ispanijos teritorijoje.

65. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad esama specialių senaties režimų, kai valstybė narė savo įgaliojimus turi vykdyti užsienyje esančio turto ir teisių buvimo vietoje [38]. Teisingumo Teismas taip pat yra patvirtinęs, kad skirtingi naikinamieji terminai, taikomi mokesčių mokėtojų teisėms ir mokesčių administratoriui, pateisinami tuo, kad mokesčių administratorius reikiamus duomenis sužino ir gali imtis veiksmų tik tada, kai gauna mokesčių deklaraciją [39], ir tai visų pirma taikytina tais atvejais, kai turtas ir (arba) teisės buvo nuslėpti ir kai turimomis priemonėmis praktiškai neįmanoma gauti informacijos apie juos.

66. *Antra*, Ispanijos vyriausybė ginčija Komisijos teiginį, kad Sąjungoje esamų bendradarbiavimo priemonių pakanka. Tai ginčydama ji pateikia kelis argumentus, kuriuos galima apibendrinti, kaip išdėstyta toliau.

67. Ji iškart pažymi, kad atsižvelgiant į tai, jog Komisijos ieškiniu neprašoma tam tikrų 720 formos reglamentavimo aspektų pripažinti negaliojančiais nuo pagrįstos nuomonės datos, t. y. nuo 2017 m. vasario 15 d., tarptautinės savitarpio pagalbos padėtį reikia nagrinėti 2012 m., kai buvo nustatyta 720 forma, o ne 2017 m. vasario mėn. Vis dėlto ji bet kuriuo atveju mano, kad tą dieną turimos priemonės informacijos keitimosi tarptautiniu mastu srityje buvo nepakankamos siekiant išnagrinėti, ar Ispanijos mokesčių mokėtojas galimai turi ekonominio pobūdžio ir mokestiniu požiūriu svarbaus turto ir teisių užsienyje.

68. Šiuo klausimu Ispanijos vyriausybė visų pirma pažymi, kad Komisija pripažino, jog naudojant 720 formą gauta informacija nėra visiškai ta pati, kokią galima gauti taikant Direktyvą 2011/16 [40].

69. Ji taip pat pažymi, kad automatiniams mainams, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/16 3 straipsnio 9 dalies a punktą, taikomas „turimos informacijos“ principas; ji suprantama kaip „informacij[a], kuri yra informaciją teikiančios valstybės narės mokesčių dokumentuose ir kurią galima gauti taikant toje valstybėje narėje nustatytas informacijos rinkimo bei tvarkymo procedūras“. Taigi valstybė, kurioje yra atitinkamų pajamų šaltinis gali neturėti informacijos, kuria keičiamasi automatiškai, dėl to, kad pagal jos nacionalinės teisės aktus tam tikros pajamos ar turtas yra neapmokestinamas ir nereikalaujama pateikti informacijos šiuo klausimu; arba dėl to, kad informaciją turintis pateikti asmuo – tai gali būti apmokestinamasis asmuo ar trečiasis asmuo – nedeklaravo pajamų ar turto, apie kuriuos teikiama informacija. Ji mano, kad Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot* [41] Teisingumo Teismas nusprendė, jog

38 Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 86 punktą.

39 Žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimą *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 50 ir paskesni punktai).

40 Visų pirma, Ispanijos vyriausybės teigimu, ši direktyva neapima nei informacijos, susijusios su vertybiniais popieriais (akcijomis, nuosavybės priemonėmis), teisėmis ir pajamomis, įdėtomis, tvarkomomis ar gautomis kitoje valstybėje narėje, apie kuriuos teikiama informacija, nei informacijos apie teises į nekilnojamąjį turtą, išskyrus turtą, kuris priklauso suinteresuotajam asmeniui (pakaitinio naudojimosi nuosavybe teisė, teisė naudotis turtu, suvaržyta nuosavybės teisė), dėl kurios taip pat teikiama deklaracija.

41 Žr. šio sprendimo 61 punktą.

valstybės narės nustatytos mokesčių kontrolės priemonės negali priklausyti nuo kitos valstybės narės ar trečiosios valstybės elgesio, šiuo atveju – nuo konkrečiu atveju turimos informacijos. Be to, kiek tai susiję su informacija apie banko sąskaitas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 3a dalį, mokesčių administratorius negali būti tikras, kad gauna jam reikalingą informaciją apie jau esančias sąskaitas, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, t. y. 2015 m. gruodžio 31 d. tvarkomas sąskaitas [42], nes dėl šių sąskaitų mokesčių mokėtojo gyvenamoji vieta nustatoma pagal nacionalinės teisės aktus, kurie įvairiose valstybėse narėse gali skirtis.

70. Galiausiai, nors, Ispanijos vyriausybės teigimu, padėtis mainų informacija srityje pastaraisiais metais labai pasikeitė, reikia pažymėti, kad dabartinė padėtis tikrai nepanaši į nacionalinę padėtį ir jos praktiniam ir veiksmingam įgyvendinimui veikiausiai reikės laiko, kad ji būtų tinkamai pritaikyta pagal sudėtingumą, daug susijusių valstybių ir skirtingą nacionalinį reglamentavimą bei praktiką.

c) Vertinimas

71. Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją procese dėl įsipareigojimų neįvykdymo Komisija turi įrodyti tariamą įsipareigojimų neįvykdymą. Ji turi Teisingumo Teismui pateikti įrodymų, reikalingų šiam valstybės įsipareigojimų neįvykdymo faktui patikrinti, ir negali remtis prezumpcija [43]. Kaip paaiškinsiu, manau, kad šiuo atveju Komisija Teisingumo Teismui iš esmės nepateikė įrodymų, reikalingų šiam tariamam valstybės įsipareigojimų neįvykdymo faktui patikrinti.

72. Manau, kad tai matyti iš to, jog Komisijos ieškinys yra labai glaustas. Be to, Ispanijos vyriausybė savo atsiliepime į ieškinį labai išsamiai atsakė į Komisijos teiginius, pateikdama kelis argumentus, kurių pagrįstumas, manau, iš pirmo žvilgsnio negali būti paneigtas. Savo dublike Komisija labai neišsamiai atsakė į juos, taigi, mano nuomone, ji veiksmingai neatsakė į Ispanijos vyriausybės argumentus. Todėl atrodo, kad iš esmės Teisingumo Teismas neturi įrodymų, reikalingų siekiant patikrinti Komisijos nurodyto valstybės įsipareigojimų neįvykdymo faktą.

1) Dėl „visiško“ senaties termino „nebuvimo“ klausimo (antroji dalis)

73. Dėl klausimo, ar 720 formos nepateikimas arba pavėluotas jos pateikimas reiškia, kad „netaikomas senaties terminas“, o tai savaime būtų neproporcinga [44], manau, kad *pirmiausia* reikia patikslinti nagrinėjamos taisyklės taikymo sritį.

74. Konkrečiai kalbant, nepateikus 720 formos per nustatytą terminą, Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalis ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalis leidžia mokesčių administratoriui perskaičiuoti pajamas, atitinkančias užsienyje esantį turtą, kuris tapo mokesčių mokėtojų turtu, net ir tada, kai šis turtas buvo įgytas laikotarpiu, kurio senaties terminas jau yra suėjęs, kai mokesčių administratorius apie jį sužino. Tai matyti iš paties šių nuostatų teksto ir, beje, Ispanijos vyriausybė to neginčija. Kitaip tariant, ketverių metų senaties

[42] Žr. sąvoką „Jau esančios sąskaitos“ Direktyvos 2011/16 I priedo VIII skirsnio C dalies 9 punkte.

[43] Žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-246/08, EU:C:2009:671, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[44] Reikia pažymėti, kad po to, kai šis ieškinys dėl įsipareigojimų neįvykdymo buvo pateiktas Teisingumo Teismui, *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijos aukštesnysis teisingumo teismas, Ispanija) Teisingumo Teismui pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą (byla C-330/20). Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teikia tą patį klausimą, koks nagrinėjamas šiuo atveju, t. y. klausimą dėl Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalyje numatytos senaties termino taisyklės proporcingumo ir mainų informacija sistemos poveikio šiuo aspektu.

terminas, kuriuo remdamasis mokesčių mokėtojas, turintis Ispanijoje esančio turto, gali išvengti apmokestinimo vien dėl to, kad praėjo ketveri metai nuo tada, kai turtas turėjo būti deklaruotas, netaikomas 720 formoje nurodyto turto atveju.

75. Praktiškai tokio turto atveju minėtos nuostatos leidžia mokesčių administratoriui atlikti perskaičiavimą, neatsižvelgiant į atitinkamo turto įgijimo datą, taigi netaikant ribojimo laiko atžvilgiu. Vadinasi, kaip pagrįstai nurodo Komisija, jose įtvirtintas „senaties termino netaikymas“. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad remiantis Ispanijos pateikta informacija, susijusia su *actio nata* principu, negali būti daroma priešinga išvada. Iš tikrųjų šis principas reiškia tik tai, kad mokesčių administratorius, kai turi įrodymų apie apmokestinimo objektą, privalo per ketverius metus perskaičiuoti galimą mokestinę skolą. Vadinasi, net jeigu šis principas taikomas – beje, Komisija, atrodo, to neginčija [45], – senaties termino netaikymą lemia tai, kad mokesčių administratorius, laikydamasis ketverių metų termino, gali atlikti perskaičiavimą, neatsižvelgdamas į atitinkamo turto įsigijimo datą [46].

76. *Antra*, kiek tai susiję su tokios „senaties termino netaikymo“ taisyklės proporcingumu, reikia nustatyti, ar ja *galės* būti užtikrintas siekiamo tikslo įgyvendinimas ir ar neviršijama tai, ko *reikia* jam pasiekti.

77. Dėl pirmojo aspekto Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad valstybei narei taikant ilgesnį perskaičiavimo terminą kitoje valstybėje narėje esančių ar atsiradusių apmokestinimo objektų atveju prisidedama prie mokesčių kontrolės veiksmingumo ir kovos su sukčiavimu mokesčių srityje, nes tokiais teisės aktais tokio turto turintys mokesčių mokėtojai gali būti atgrasyti nuo šio turto ar pajamų iš jo slėpimo nuo mokesčių administratoriaus, kad dėl jų vėliau nebūtų atliktas perskaičiavimas [47]. Šiuo atveju vis dėlto reikia pažymėti, kad senaties terminas, dėl kurio kilo ginčas, taikomas tik tuo atveju, kai 720 forma nebuvo užpildyta per nustatytą terminą. Taigi jis nėra taikomas visada, kai turtas yra užsienyje. Vis dėlto nesu įsitikinęs, kad šia taisykle negali būti užtikrinta, kad būtų pasiektas ja siekiamas tikslas, kaip tvirtina Komisija. Tiesa, kad mokesčių mokėtojai, kurie vykdo pareigą pateikti informaciją per nustatytą terminą, išsaugo galimybę pasinaudoti senaties terminu dėl galimų nuslėptų pajamų, skirtų užsienyje jų turimam turtui ar teisėms įgyti [48]. Vis dėlto, jei mokesčių mokėtojas nori nuslėpti pajamas, manau, jog mažai tikėtina, kad jis ketina pirmiausia įvykdyti pareigą pateikti informaciją, kad galėtų pasinaudoti senaties terminu.

78. Be to, kalbant apie senaties termino, dėl kurio kilo ginčas, būtinybę, manau, jog Komisija pateikė įrodymų, kad juo viršijama tai, kas būtina jo tikslui pasiekti, tačiau tai taikytina tik tam tikram 720 formoje nurodytam turtui, t. y. naujoms banko sąskaitoms, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2011/16 (toliau – naujos banko sąskaitos) [49].

79. Konkrečiai kalbant, kaip paaiškinsiu i dalyje, manau, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog kai pagal privalomų automatinių informacijos mainų sistemą valstybė narė turi arba gali turėti pakankamai informacijos apie jų mokesčių mokėtojų užsienyje turimą turtą, kad nustatytų atitinkamus mokesčius, ilgesnio senaties termino taikymas viršija tai,

[45] Iš tikrųjų Komisija tik tvirtina, kad tai yra „visiško senaties termino nebuvimo atvejis“.

[46] Pavyzdžiui, niekas netrukdo šį perskaičiavimą atlikti praėjus keliems dešimtmečiams po to, kai nagrinėjamas turtas tapo mokesčių mokėtojų turtu, jeigu šio įvykio data yra data, kai mokesčių administratorius sužino apie tokio turto buvimą.

[47] Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, 51 ir 52 punktai ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 32 punktas).

[48] Ispanijos vyriausybė patvirtino šį Komisijos pažymėtą aspektą.

[49] Sąvoka „naujos sąskaitos“ Direktyvos 2011/16 I priedo VIII skirsnio C dalies 10 punkte apibrėžtos kaip finansinės sąskaitos, atidarytos 2016 m. sausio 1 d. arba vėliau.

kas būtina jo tikslui pasiekti. Šiuo klausimu, kaip nurodysiu ii punkte, manau, kad Komisija pakankamai teisiškai įrodė, jog pagrįstoje nuomonėje 2017 m. nustatyto termino dieną, į kurią reikia atsižvelgia vertinant ieškinį[50], pagal Direktyvą 2011/16 Ispanijos mokesčių administratorius turėjo arba galėjo turėti pakankamai informacijos apie šios valstybės narės mokesčių mokėtojų užsienyje turimas naujas banko sąskaitas, kad galėtų apskaičiuoti atitinkamus mokesčius.

i) Jurisprudencijoje suformuoti principai

80. Manau, kad Teisingumo Teismas priėmė du sprendimus, kurie šiuo atveju yra papildomi ir reikšmingi.

81. *Pirma*, Teisingumo Teismas priėmė sprendimą dėl būtinybės valstybei narei taikyti ilgesnį perskaičiavimo terminą kilus įtarimui, kad buvo nuslėptas apmokestinamas turtas, turimas kitoje valstybėje narėje, ir dėl mainų informacija Sąjungos lygmeniu priemonių poveikio šiuo aspektu[51]. Vis dėlto reikia pažymėti, kad, kaip paaiškinsiu, pirma, šie sprendimai priimti nagrinėjant konkrečią bylą dėl ankstesnės Direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje[52], kuri galiojo iki šioje byloje nagrinėjamos direktyvos. Visų pirma, kaip paaiškinsiu, ši ankstesnė direktyva skiriasi nuo šioje byloje nagrinėjamos direktyvos tuo, kad pagal ją valstybių narių mokesčių administratoriai negalėjo *automatiškai* ir *privalomai* gauti informacijos apie savo mokesčių mokėtojus. Antra, Teisingumo Teismas taip pat priėmė sprendimą dėl konkretaus *ilgesnio* dvylikos metų senaties termino, kurį jis pripažino neproporcingu, taikymo, tačiau nepriėmė sprendimo dėl senaties, kuri, kaip nagrinėjamu atveju, yra „neterminuota“, termino klausimo.

82. Atitinkamoje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas išskyrė du atvejus, nustatydamas, ar ilgesnis senaties terminas viršija tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti: pirmasis atvejis susijęs su padėtimi, kai apmokestinimo objektai buvo nuslėpti, o mokesčių institucijos neturėjo jokių įrodymų, kuriais remdamosi galėjo pradėti tyrimą, ir antrasis – su padėtimi, kai minėtos valdžios institucijos turėjo informacijos apie šiuos apmokestinimo objektus[53].

83. Teisingumo Teismas tik bendrai pripažino, kad pirmuoju atveju ilgesnis perskaičiavimo terminas buvo reikalingas. Jis taip pat iš esmės nusprendė, kad tokiu atveju pagal Direktyvą 77/799 pirmoji valstybė narė neturėjo galimybės kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas, kad šios jai perduotų informaciją, reikalingą siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą[54]. Iš tikrųjų, kaip iš esmės pažymėjo Teisingumo Teismas, pagal šią ankstesnę direktyvą valstybių narių mokesčių administratoriai negalėjo automatiškai ir privalomai gauti banko duomenų apie mokesčių mokėtojus[55]. Todėl, išskyrus atvejį, kai atitinkama valstybė narė jau turėjo įrodymų, kuriais remdamasi ir pasinaudodama savitarpio pagalba galėjo kreiptis į kitų valstybių narių kompetentingas valdžios institucijas, ji neturėjo galimybės gauti informacijos, kuri reikalinga siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą.

[50] Pagal suformuotą jurisprudenciją įsipareigojimų neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į padėtį valstybėje narėje pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui. Žr. 2020 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija / Italija (Kovos su pavėluotu mokėjimu direktyva)* (C-122/18, EU:C:2020:41, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). 2017 m. vasario 15 d. pagrįstoje nuomonėje nustatytas terminas – du mėnesiai nuo tada, kai Ispanijos vyriausybė ją gavo.

[51] Tai Sprendimas *X ir Passenheim-van Schoot* ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586), kuriuos taip pat nurodė bylos šalys.

[52] 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63).

[53] Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 62, 63 ir 74 punktus ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 33 punktas).

[54] Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 64 ir 65 punktus.

[55] Šiuo klausimu žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 64 ir 65 punktus.

84. Tokiu atveju Teisingumo Teismas pripažino, kad reikalingas ilgesnis perskaičiavimo laikotarpis, motyvuodamas tuo, kad mokesčių mokėtojui kylanti rizika, jog nuo jo gyvenamosios vietos valstybės narės mokesčių institucijų nuslėptas turtas ir pajamos bus atskleisti, yra mažesnė, kai turtas ir pajamos yra iš kitos valstybės narės, nei tuo atveju, kai turtas ir pajamos yra nacionaliniai [56].

85. Dėl antrojo atvejo Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kai valstybės narės mokesčių institucijos turi įrodymų, kuriais remdamosi gali kreiptis į kitų valstybių narių kompetentingas institucijas pagal Direktyvą 77/799 naudojantis savitarpio pagalba, kad šios pateiktų informaciją, kurios reikia siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą, pirmosios valstybės narės sprendimas taikyti ilgesnį perskaičiavimo terminą, kuriuo visų pirma nesiekiama savo mokesčių institucijoms suteikti galimybę veiksmingai pasinaudoti savitarpio pagalbos mechanizmu ir kuris būtų taikomas, kai tik atitinkami apmokestinimo objektai yra kitoje valstybėje narėje, yra nepagrįstas [57].

86. Šiuo klausimu, *antra*, iš kitos jurisprudencijos matyti, kad, kai egzistuojančių valstybių narių valdžios institucijų savitarpio pagalbos mechanizmų pakanka, kad valstybė narė galėtų vykdyti reikalingą kontrolę, remdamosi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar problemomis, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, valstybės narės negali pateisinti Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimo, net jeigu neatmestina galimybė, kad praktiškai minėtos bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia pakankamai gerai ir be trikdžių [58]. Kitaip tariant, jeigu egzistuojančių valstybių narių valdžios institucijų savitarpio pagalbos mechanizmų pakanka, kad valstybė narė galėtų vykdyti reikalingą kontrolę, ji turi susitaikyti su tuo, kad kitoje valstybėje narėje kontrolę gali būti vykdyti sunkiau nei savoje teritorijoje [59].

87. Mano nuomone, taip pat darytina išvada, kad jeigu bendradarbiavimo priemonė neveikia pakankamai gerai, kad valstybė narė gautų reikalingą informaciją, ji privalo susisiekti su kita valstybe nare, kad problema būtų išspręsta, ir prireikus bendrauti su Komisija [60]. Kita vertus, valstybė narė negali taikyti ilgesnio senaties termino, siekdama išspręsti problemą, kad jai nebuvo pateikta reikalinga informacija.

88. Remiantis nurodyta jurisprudencija, darytina išvada, kad jeigu Ispanijos mokesčių administratorius reikiamą informaciją gali gauti pasinaudojęs privalomais automatiniais mainais, kad teisingai apskaičiuotų mokesčio sumą, remdamasi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar problemomis, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, ši valdžios institucija negali pateisinti Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimo ir dėl to nustatyti ilgesnį senaties terminą.

56 Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 72 ir 73 punktus.

57 Žr. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 74 ir 75 punktus ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 35 ir 36 punktai).

58 Žr., be kita ko, 1992 m. sausio 28 d. Sprendimą *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 18 punktas); 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 50 punktas), taip pat 2014 m. sausio 23 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-296/12, EU:C:2014:24, 43 punktas).

59 Šiuo klausimu taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2255, 54 ir 55 punktai).

60 Galiausiai jai lieka galimybė pradėti procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal SESV 259 straipsnį. Šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 27 d. Sprendimą *A-Rosa Flussschiff* (C-620/15, EU:C:2017:309, 46 punktas) ir 2018 m. vasario 6 d. Sprendimą *Altun ir kt.* (C-359/16, EU:C:2018:63, 45 punktas).

89. Manau, kad Teisingumo Teismo nustatytas atskyrimas yra pagrįstas. Iš tikrųjų, kai vienintelis informacijos apie apmokestinamą turtą šaltinis mokesčių administratoriui yra pats mokesčių mokėtojas, atitinkamai valstybei narei surasti nuslėptą turtą yra sunkiau nei tuo atveju, kai mokesčių administratorius turi šią informaciją pagal mainų informacija sistemą; tai pateisina ilgesnio senaties termino taikymą.

90. Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad šioje byloje senaties termino, dėl kurio kilo ginčas, būtinumas priklauso, pirma, nuo to, ar privalomų automatinių mainų pagal Direktyvą 2011/16 pakanka, kad Ispanijos mokesčių administratorius galėtų vykdyti kontrolę, reikalingą siekiant teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą. Jei taip yra, Ispanijos mokesčių administratorius negali, priešingai, nei jis teigia, remtis galimais sunkumais, kad pritaikytų ilgesnį senaties terminą.

ii) Ar privalomų automatinių mainų pagal Direktyvą 2011/16 pakanka, kad Ispanijos mokesčių administratorius galėtų vykdyti reikiamą kontrolę?

91. Šiuo klausimu šalių nuomonės skiriasi. Komisija mano, kad pagal Direktyvą 2011/16 Ispanijos mokesčių administratorius gali gauti informacijos, kurios reikia siekiant nustatyti tinkamas mokesčių kontrolės, susijusios su 720 formoje nurodytu turtu, priemones, tačiau Ispanijos vyriausybė tai ginčija.

92. Mano nuomone, reikia išskirti tris atvejus.

93. *Pirma*, informacija apie banko sąskaitas, nurodytas 720 formoje. Šiuo klausimu Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 3a dalies a punkte, siejamame su I ir II priedais, kuriais remtasi šioje nuostatoje, valstybės narės įpareigotos, kaip pagrįstai pažymi Komisija, automatiškai keistis informacija apie finansines sąskaitas[61], kad galėtų vykdyti reikiamą kontrolę ir teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą tarptautiniais atvejais[62]. Šią informaciją kiekvienos valstybės narės finansų įstaigos turi pateikti kompetentingai institucijai, kad ji šią informaciją perduotų kitoms valstybėms narėms.

94. Ispanijos vyriausybė pateikė du argumentus, kuriais siekiama atskleisti, kodėl remdamasis šia nuostata mokesčių administratorius vis dėlto negali turėti atitinkamos informacijos.

95. Šiuo klausimu reikia atmesti argumentą, grindžiamą „turimos informacijos“ principu. Reikia konstatuoti, kad informacijai apie finansines sąskaitas negalioja prašomos informacijos turėjimo sąlyga[63]. Be to, kiek tai susiję su argumentu dėl jau esančių sąskaitų, man kyla didelių abejonių dėl aplinkybės, kad tai praktiškai reiškia, jog valstybės narės negauna atitinkamos informacijos. Komisija nepateikė jokio priešingo argumento šiuo klausimu ir dėl šios priežasties manau, kad ji nepateikė pagal jurisprudenciją reikalaujamų įrodymų[64], kuriais remiantis būtų galima patikrinti kokio nors įsipareigojimų neįvykdymo šiuo klausimu faktą[65].

[61] Dėl konkrečios informacijos žr. šios išvados 51 punktą.

[62] Šiuo klausimu žr. Direktyvos 2011/16 1, 2 ir 10 konstatuojamąsias dalis.

[63] Žr. Direktyvos 2011/16 10 konstatuojamąją dalį. Dėl Ispanijos vyriausybės dviejų argumentų žr. šios išvados 69 punktą.

[64] Žr. šios išvados 71 punktą.

[65] Reikia pažymėti, kad Ispanijos vyriausybės pateiktas argumentas dėl jau esančių sąskaitų yra nurodytas jos triplike, darant nuorodą į Ispanijos vyriausybės atsakymą į Komisijos pagrįstą nuomonę. Net jeigu Komisija neturėjo galimybės atsakyti į tripliką, nes pateikus šį užbaigiama rašytinė proceso dalis Teisingumo Teisme, ji vis dėlto žinojo apie šį Ispanijos vyriausybės argumentą, taigi turėjo galimybę į jį atsakyti.

96. Taigi, manau, kad tik dėl naujų banko sąskaitų Komisija pakankamai teisiškai įrodė, jog Ispanijos mokesčių administratorius turi pakankamai reikiamos informacijos. Darytina išvada, kad senaties termino, dėl kurio kilo ginčas, taikymas viršija tai, kas būtina, kiek tai susiję su šia turto kategorija [66].

97. Be to, kalbant apie jau esančias sąskaitas, nemanau, kad šiam turtui taikomo senaties termino trukmė yra neproporcinga.

98. Iš tiesų reikia priminti, kad iki šiol Teisingumo Teismas Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot* nusprendė tik dėl konkretaus šioje byloje nagrinėto ilgesnio dvylikos metų senaties termino, kurį pripažino proporcingu, proporcingumo [67].

99. Nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą dėl klausimo, ar užsienyje nuslėpto turto, apie kurį valstybė narė nežinojo, atveju ji taip pat gali atlikti perskaičiavimą nepriklausomai nuo atitinkamo turto įgijimo datos, taigi be apribojimo laiko atžvilgiu. Manau, kad taip. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot* Teisingumo Teismo nurodytos priežastys, pripažįstant, kad valstybėms narėms reikėjo taikyti ilgesnį senaties terminą [68], taip pat gali būti taikomos šiuo atveju. Kita vertus, atsižvelgiant į iki šiol pasiektą suderinimo lygį mokesčių srityje, kuris yra labai neaukštas, ir į valstybių narių poreikį kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, kurį Teisingumo Teismas pripažino, manau, kad šioje srityje valstybės narės turi didelę diskreciją, įskaitant diskreciją taisyklę taikyti šiuo atveju [69].

100. *Antra*, 720 formoje yra nurodyta turto, apie kurį automatiškai mainomasi informacija pagal Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 1 dalį, kategorija [70]. Kiek tai susiję su šia turto kategorija, Ispanijos vyriausybė yra teisi, tvirtindama, kad automatiniams mainams taikomas „turimos informacijos“ principas [71]. Iš esmės šis principas reiškia, kad valstybės narės privalo keistis tik nacionalinėse mokesčių duomenų bazėse sukaupta informacija. Papildomų duomenų (palyginti su duomenimis, kuriuos mokesčių administratoriai jau renka vidaus mokesčių tikslais) rinkti nereikalaujama.

[66] Konkrečiai tariant, senaties terminas, dėl kurio kilo ginčas, tampa neproporcingas tada, kai Ispanijos mokesčių administratorius *negauna* informacijos apie savo mokesčių mokėtojų naujas finansines sąskaitas iš kitų valstybių narių pagal minėtas nuostatas, nors ši informacija turėjo būti pateikta. Taigi tokiais atvejais taikant *actio nata* principą ketverių metų perskaičiavimo terminas nepradedamas skaičiuoti, nors pagal minėtą jurisprudenciją remdamasis kilusiais sunkumais renkant reikiamą informaciją, ar problemomis, kurių gali kilti bendradarbiaujant valstybių narių mokesčių administratoriams, mokesčių administratorius negali pateisinti Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių apribojimo. Kita vertus, jeigu informacija *iš tikrųjų pateikiama*, pavyzdžiui, nepasibaigus terminams, taikomiems deklaravimui pagal 720 formą, tokiu atveju pagal *actio nata* taisyklę nebus faktiškai pratęstas senaties terminas, palyginti su terminu, taikomu nacionaliniams atvejams.

[67] Konkrečiai tariant, jis šį terminą pripažino proporcingu, motyvuodamas tuo, kad valstybės pasirinkimas jį apriboti laiko atžvilgiu ir šią ribą nustatyti atsižvelgiant į laikotarpį, per kurį baudžiamąja tvarka gali būti persekiojama už mokesčių slėpimo deliktą, neatrodo neproporcingas (Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot* 69 punktas).

[68] Šiuo klausimu žr. šios išvados 83, 84 ir 89 punktus.

[69] Reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į *actio nata* principą, jei mokesčių institucija turi įrodymų apie apmokestinimo objektą, ji privalo per ketverius metus atlikti galimos mokestinės skolos perskaičiavimą. Atsižvelgiant į tai, jog šis terminas yra tas pats, kuris taikomas susiklosčius vidaus situacijoms, tai nėra ilgesnis perskaičiavimo terminas, kuris nebūtų skirtas šios valstybės narės mokesčių institucijoms tinkamai pasinaudoti savitarpio pagalbos mechanizmais ir kuris taikomas tik kitoje valstybėje narėje esantiems apmokestinimo objektams, kaip Teisingumo Teismo nurodyta Sprendime *X ir Passenheim-van Schoot*.

[70] Tai yra teisės arba gyvybės draudimo sutartys, nurodyti šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte, ir nekilnojamasis turtas, nurodytas šios 1 dalies e punkte.

[71] Taigi pagal Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 1 dalį kiekvienos valstybės narės kompetentinga institucija, vykdydama automatinius mainus, pateikia kitos valstybės narės kompetentingai institucijai „turimą <…> informaciją“. Šiuo klausimu šios direktyvos 3 straipsnio 9 dalyje nurodyta, kad turima informacija, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 8 straipsnio 1 dalį, reiškia informaciją, kuri yra informaciją teikiančios valstybės narės mokesčių dokumentuose ir kurią galima gauti taikant toje valstybėje narėje nustatytas informacijos rinkimo bei tvarkymo procedūras.

101. Nors pripažįstu, kad dėl šios kategorijos turto automatiniai mainai iš esmės gali būti riboti, man kyla rimtų abejonių dėl to, kad praktiškai taip yra dėl viso nurodyto turto, kaip teigia Ispanijos vyriausybė. Iš tikrųjų Direktyvos 2011/16 8 straipsnio 1 dalyje nurodytos penkios turto kategorijos ir bent jau dėl nekilnojamojo turto manau, kad mažai tikėtina, jog valstybės narės neturi informacijos, kurios reikia tam, kad atitinkama valstybė narė galėtų teisingai apskaičiuoti mokesčio sumą [72].

102. Vis dėlto Komisija neatsakė į šiuos Ispanijos teiginius ir, mano nuomone, dėl tos priežasties nepateikė argumentų, kuriais remdamasis Teisingumo Teismas galėtų užtikrintai juos atmesti [73]. Darytina išvada, kad Komisija nepateikė būtinų įrodymų, kad Ispanijos mokesčių administratorius gali vykdyti būtiną šios turto kategorijos kontrolę. Be to, dėl šios išvados 97–99 punktuose nurodytų priežasčių manau, kad šios turto kategorijos atveju ginčijamas senaties terminas neviršija to, kas būtina.

103. *Trečia*, kiek tai susiję su Direktyvoje 2011/16 nenurodyta informacija [74], dėl šios turto kategorijos Ispanijos mokesčių administratorius sistemingai ir automatiškai negauna jokios informacijos pagal minėtą direktyvą. Dėl šios išvados 97–99 punktuose išdėstytų priežasčių manau, kad šios turto kategorijos atveju ginčijamas senaties terminas neviršija to, kas būtina.

104. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad, mano nuomone, įrodymą dėl senaties termino neproporcingumo Komisija pateikė tik dėl informacijos apie naujas banko sąskaitas kategorijos. Taigi Teisingumo Teismui siūlau pirmąjį kaltinimą pripažinti pagrįstu, kiek šiai turto kategorijai Ispanijos vyriausybė nustatė ginčijamą senaties terminą.

2) Dėl nenuginčijamos sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos buvimo (pirma dalis)

105. Dėl nenuginčijamos sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos buvimo manau, kad reikia atmesti Komisijos pateiktus argumentus.

106. Tiesa, kad sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos įtvirtinimas negali būti grindžiamas vien tuo, kad mokesčių mokėtojo situacija turi užsienio elementą [75]. Be to, priemonė, pagal kurią sukčiavimas preziumuojamas remiantis vien tuo, kad joje numatytos sąlygos yra įvykdytos, mokesčių mokėtojui nesuteikiant jokios galimybės paneigti šią prezumpciją, iš esmės viršija tai, kas būtina jos tikslams pasiekti [76].

107. Vis dėlto Komisija nepateikė įrodymų, kad šiuo atveju kalbama apie nenuginčijamą sukčiavimo mokesčių srityje prezumpciją.

[72] Kiek tai susiję su nekilnojamuoju turtu, valstybės narės paprastai turi registrus su visa reikšminga informacija.

[73] Pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-562/10, EU:C:2012:442, 53 ir 61 punktai).

[74] Šią informaciją žr. šios išvados 30 ir 40 išnašose.

[75] Šiuo klausimu žr., pavyzdžiui, 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 51 punktas), 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (C-267/09, EU:C:2011:273, 33–49 punktai) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 60 punktas).

[76] Šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82 punktas), 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 50 punktas), 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 37 punktas) ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Trečiosiose šalyse įsteigtos tarpinės bendrovės)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 88 punktas).

108. Pirma, reikia konstatuoti, jog tai, kad nėra galimybės remtis senaties terminu, neturi reikšmės galimybei nuginčyti sukčiavimo prezumpciją[77]. Antra, neatsižvelgiant į senaties klausimą, reikia nustatyti, ar mokesčių mokėtojas vis dėlto gali išvengti Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalies taikymo, vadinasi, užkirsti kelią tam, kad į mokesčio bazę būtų įtrauktos sumos, atitinkančios užsienyje esančio turto arba teisių vertę, tuo atveju, kai šios sumos buvo apmokestintos, tačiau mokesčių mokėtojas negali arba jau nebegali įrodyti, kad jos buvo deklaruotos. Šiuo klausimu bylos šalių ginčijami aspektai iš esmės susiję su nagrinėjamų teisės aktų taikymo sritimi tiek reglamentavimo, tiek jų įgyvendinimo lygmeniu[78].

109. Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kiek tai susiję su nacionalinės nuostatos įgyvendinimu, norint įrodyti valstybės įsipareigojimų neįvykdymą, reikia pateikti tam tikrų įrodymų, palyginti su tais, į kuriuos paprastai atsižvelgiama nagrinėjant ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo, pateiktą tik dėl nacionalinės nuostatos turinio. Šiomis sąlygomis įsipareigojimų neįvykdymas gali būti konstatuotas tik pateikus pakankamai dokumentais pagrįstą ir išsamų veiksmų, kuriais kaltinamos nacionalinės administracinės institucijos ir (arba) teismai ir kurie priskirtini atitinkamai valstybei narei, įrodymą[79].

110. Dėl nagrinėjamų teisės aktų taikymo srities manau, kad pateikdama nuorodas į kelias nuostatas, susijusias su įtikinėjimo pareiga, ir į su šiuo klausimu susijusį sprendimą Ispanijos vyriausybė įtikinamai paaiškino, kad įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių administratoriui, todėl jeigu mokesčių mokėtojas nesaugo dokumentų, įrodančių pajamų, iš kurių jo turtas buvo įgytas, deklaravimą mokesčių tikslais, negalima savaime daryti išvados, kad jis turi nepagrįstą kapitalo prieaugį, kaip tai suprantama pagal Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį[80]. Komisija nepateikė įrodymų, kuriais remiantis šis paaiškinimas galėtų būti paneigtas. Visų pirma pati šios nuostatos formuluotė neprieštarauja Ispanijos vyriausybės pateiktam aiškinimui. Be to, dėl mokesčių administratoriaus praktikos reikia konstatuoti, kad tai, jog nepateikdama daugiau paaiškinimų Komisija kalbėjo apie „konkretaus taikymo pavyzdžius“, neatitinka pakankamai dokumentais pagrįsto ir išsamaus veiksmų, kuriais kaltinama, įrodymo kriterijaus.

111. Darytina išvada, kad Komisija nepateikė įrodymų, reikalingų tam, kad būtų įrodyta, jog galioja nenuginčijama sukčiavimo prezumpcija.

112. Apibendrindamas siūlau Teisingumo Teismui pirmąjį kaltinimą pripažinti iš dalies pagrįstu, kiek atsižvelgiant į tai, jog neįvykdžius arba pavėluotai įvykdžius su naujomis banko sąskaitomis susijusią pareigą pateikti informaciją, kad mokesčių administratorius galėtų atlikti su tuo susijusios mokestinės skolos perskaičiavimą, neatsižvelgdamas į atitinkamo turto įgijimo datą, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį.

[77] Iš tikrųjų pagal savo pobūdį senatis tik leidžia užkirsti kelią pasekmėms, kurių turėtų kilti taikant prezumpciją, o tai skirtingas atvejis, nes teiginys dėl sukčiavimo išlieka. Taigi tai, kad remiantis atitinkamomis nuostatomis negalima savaime išvengti sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos taikymo vien dėl to, kad kalbama apie turtą, įgytą per laikotarpį, kurio senaties terminas yra suėjęs, savaime neprilygsta nenuginčijamai sukčiavimo prezumpcijai.

[78] Šiuo klausimu Komisija daro nuorodą tiek į Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį, tiek į šio teisės akto konkretaus taikymo pavyzdžius. Žr. šios išvados 43 punktą.

[79] Žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-287/03, EU:C:2005:282, 28 punktas).

[80] Reikia pažymėti, kad Ispanijos vyriausybės argumentuose nurodyta tik Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalis. Atsižvelgiant į tai, kad kalbama apie bendruosius principus, juos vis dėlto suprantu taip, kad jie taip pat yra susiję su Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalimi.

2. Dėl proporcingos 150 % dydžio baudos (antrasis kaltinimas)

113. Antrajame kaltinime Komisija teigia, kad „automatišk[as] [proporcingos] 150 % dydžio baud[os] [skyrimas], kai neįvykdoma pareiga pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba kai pavėluotai pateikiama 720 forma“, yra neproporcingas apribojimas.

a) Nagrinėjami teisės aktai

114. Šis kaltinimas susijęs su taisykle, įtvirtinta dvejose Įstatymo Nr. 7/2012 papildomose nuostatose. Pagal šias nuostatas baudžiama už mokesčių teisės pažeidimą, kildinamą iš Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalies ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalies taikymo. Šiuo klausimu pirmoje papildomoje Įstatymo Nr. 7/2012 nuostatoje numatyta, kad taikant šias nuostatas „apibrėžiamas mokesčių teisės pažeidimas“, kuris bus laikomas „labai sunkiu“, ir už jį bus skiriama 150 % dydžio bauda. Bauda bus apskaičiuota remiantis mokesčio suma, taikoma atitinkamo turto ir teisių vertei.

b) Šalių argumentai

1) Komisijos argumentai

115. Komisijos teigimu, proporcinga 150 % dydžio bauda yra neproporcinga tiek dėl griežtumo, tiek dėl to, kad ji skiriama automatiškai ir nediferencijuojant.

116. Kalbant apie baudos griežtumą, 150 % dydis gerokai viršija laipsniškų sankcijų, taikomų pavėluotai pateikus mokesčių deklaraciją, dydį, nes šios siekia 5 %, 10 %, 15 % ir 20 %, atsižvelgiant į tai, ar vėluota atitinkamai 3, 6, 12, ar daugiau mėnesių [81]. Šiuos mažesnius dydžius reikėtų lyginti su proporcinga 150 % dydžio bauda, atsižvelgiant į tai, kad abiem atvejais kalbama apie reakciją į apmokestinamų pajamų deklaracijos pavėluotą pateikimą. Vis dėlto mažiausias didėjimas yra susijęs su mokesčių deklaracija, tiesiogiai siejama su *mokėjimo prievole*, o griežčiausia 150 % dydžio sankcija siejama su 720 formoje nurodytos informacijos pateikimu, kuris yra tik *formali prievolė* pateikti informaciją ir paprastai nereiškia apmokestinimo.

117. Dėl baudos skyrimo automatiškai ir nediferencijuojant Komisija nurodo, *pirma*, kad % baudos nėra jokios galimybės diferencijuoti, nes šis dydis taikomas nepriklausomai nuo to, kiek informacijos nacionalinėms mokesčių institucijoms yra prieinama [82], taip pat nepriklausomai nuo nagrinėjamo turto įgijimo datos (iki laikotarpio, kurio senaties terminas suėjo, ar per šį laikotarpį) ir mokesčių mokėtojo elgesio, kuris tikrai ne visais atvejais nevykdė pareigos pateikti informaciją ir tiesiog gali būti tai padaręs pavėluotai.

118. Dėl patikslinimo galimybės, kuri suteikiama pagal Ispanijos vyriausybės nurodytą 2017 m. birželio 6 d. sprendimą dėl mokesčių, Komisija pažymi, kad remiantis šiuo sprendimu mokesčių mokėtojas, kuris neįvykdė deklaravimo prievolės, turi galimybę patikslinti savo padėtį, pasinaudodamas savarankišku fizinių asmenų pajamų mokesčio apskaičiavimu, atliekamu praleidus terminą, ir sumokėti atitinkamą mokestį. Tokiu atveju vietoje 150 % dydžio baudos

[81] Žr. BMĮ 27 straipsnį.

[82] Kaip paaiškinau šios išvados 47–57 punktuose, pirmajame kaltinime Komisija laikosi nuomonės, kad valstybės narės turi pakankamas priemones informacijai apie užsienyje laikomą turtą ir teises gauti, kad pagal Direktyvą 2011/16 nustatytų tinkamas mokesčių kontrolės priemones.

taikomas 20 % papildomas mokestis. Į šį sprendimą dėl mokesčių negali būti atsižvelgta, nes, pirma, jis neturi įstatymo galios ir Įstatyme Nr. 7/2012 nėra su 720 forma susijusios prievolės teisinį pagrindą sudarančių nuostatų, kuriomis remiantis būtų galima daryti išvadą, kad tokia galimybė yra. Kita vertus, sprendimas dėl mokesčių paskelbtas vėliau nei Komisijos pagrįsta nuomonė, taigi dėl to nebuvo galimybės į jį atsižvelgti. Dėl mokesčių administratoriaus praktikos iki šio sprendimo dėl mokesčių paskelbimo atrodo, kad galimybę 150 % dydžio baudą pakeisti 20 % dydžio mokesčiu mokesčių administratorius taikė ne vienodai, o veikiau kiekvienu konkrečiu atveju. Iš Komisijos turimos informacijos matyti, kad iki sprendimo dėl mokesčių paskelbimo tam tikrais atvejais, kai 720 forma buvo pateikta praleidus terminą, galėjo būti taip, jog 150 % dydžio bauda turtą ir teises užsienyje turinčiam asmeniui būtų taikoma remiantis vien tuo, kad jis negalėjo įrodyti tinkamai ir laiku sumokėjęs su atitinkamomis pajamomis susijusį pajamų mokestį.

119. *Antra*, taip, kaip ir užsienyje esančio turto pripažinimo nepagrįstu kapitalo prieaugiu atveju, mokesčių administratorius neatlieka jokio konkretaus tyrimo deklaravimo prievolės nevykdymo atveju, kai turto turėtojas negali įrodyti, jog turtas atitinka deklaruotas ir apmokestinamas pajamas; tai reiškia, kad taikoma nenuginčijama sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcija.

120. *Trečia*, Komisija mano, kad taip pat būtų neproporcinga kartu taikyti 150 % dydžio baudą, nagrinėjamų pajamų apmokestinimą ir fiksuoto dydžio baudas, neatsižvelgiant į bendrą dėl to susidariusią mokestinę skolą. Gali būti atvejų, kai bendra mokestinė skola viršytų apmokestinamo turto ir teisių vertę. Komisija daro nuorodą į „atvejus, apie kuriuos [jai] pranešta“, ir pateikia du pavyzdžius, kai sankcijos taikytos kartu.

2) Ispanijos vyriausybės argumentai

121. Ispanijos vyriausybė iškart pažymi, kad sankcijų – proporcingos 150 % dydžio baudos ar fiksuoto dydžio baudų – proporcingumą vertina tik nacionaliniai teismai, nes jos nėra suderintos Sąjungos lygmeniu.

122. Vis dėlto manau, kad, kiek tai susiję, *pirma*, su baudos griežtumu, 150 % dydžio bauda ir Komisijos nurodytas mažesnis didėjimas visų pirma nėra panašūs. Tik pirmoji iš jų yra sankcija, skirta nubausti už mokesčių mokėtojo, kuris tik įvykdė pareigą pateikti informaciją, *nepatikslinant* atitinkamo mokesčio, elgesį, o antrojo vienintelis tikslas – skatinti mokesčių mokėtojus laikytis nustatytų terminų ir atlyginti žalą valstybei, padarytą dėl pavėluoto mokesčio sumokėjimo.

123. Be to, aplinkybė, kad 2017 m. birželio 6 d. sprendimas dėl mokesčių yra vėlesnis nei pagrįsta nuomonė, neturėtų užkirsti kelio atsižvelgti į jame pateiktą aiškinimą. Iš tikrųjų, pirma, sprendimuose dėl mokesčių tik aiškinamos nuostatos ir jais šios nuostatos negali būti iš dalies keičiamos arba ištaisomos. Todėl sprendime dėl mokesčių nenustatyta jokios naujos taikytinos nuostatos ir mokesčių mokėtojui palankios pasekmės galioja atgaline data iki nuostatos įsigaliojimo. Be to, nebūtų teisinga manyti, kad įstatyme nėra nustatyta patikslinimo galimybės. Iš tiesų ši galimybė ir jos pasekmės bendrai pripažinti BMĮ 27 straipsnyje ir 179 straipsnio 3 dalyje. Iš šio teisės akto, nagrinėto sprendime dėl mokesčių, matyti, kad galima savo iniciatyva pavėluotai pateikti patikslinimus (sankcijos už nesumokėtus mokesčius netaikomos ir nedaromas poveikis galimam papildomų mokesčių taikymui). Šis teisės aktas taikomas visoms mokesčių deklaracijoms, įskaitant užsienyje esančio turto patikslinimą, ir jis jau galiojo priimant Įstatymą Nr. 7/2012. Taigi patikslinimo galimybė buvo numatyta iki sprendimo dėl mokesčių paskelbimo.

Antra, kiek tai susiję su Komisijos teiginiais dėl praktikos iki spendimo dėl mokesčių paskelbimo, ji tik nurodo, kad nebuvo teikiama vienoda patikslinimo galimybė, nepateikdama jokio konkretaus įrodymo šiuo klausimu.

124. Be to, remiantis iš Ispanijos teisėje įtvirtinto proporcingumo principo kildinamais reikalavimais [83], administracija taip pat gali diferencijuoti sankcijas, siekiant užtikrinti, kad jos atitiktų mokesčių teisės pažeidimus, kuriems taikomos.

125. Be to, proporcinga 150 % dydžio bauda baudžiama ne už paprastos deklaravimo prievolės nevykdymą, bet už pajamų nuslėpimą ir pakartotinį mokėtino mokesčio nesumokėjimą, kitaip tariant – už mokesčių vengimą. Atsižvelgiant į tai, kad šia bauda siekiama bausti už mokesčių mokėtojo elgesį, jos dydis negali priklausyti nuo to, kiek informacijos tretieji asmenys gali pateikti mokesčių administratoriui.

126. *Antra*, Ispanijos vyriausybė ginčija teiginį, kad bauda skiriama automatiškai. Viena vertus, ji primena, jog tam, kad bauda galėtų būti skirta, privalo būti nustatyti pažeidimą, už kurį ja baudžiama, sudarantys požymiai, o įrodinėjimo pareiga šiuo atveju tenka administratoriui [84]. Kita vertus, jos nuomone, mokesčių administratorius taip pat turi įrodyti mokesčių mokėtojo kaltę, kaip, be kita ko, matyti iš BMĮ 178, 179 straipsnių ir 183 straipsnio 1 dalies. Jos teigimu, Ispanijos mokesčių ir administracinės sistemos sankcijos negali būti nustatytos automatiškai ir, be kita ko, sankcija gali būti skirta tik tuo atveju, jeigu kaltė yra pakankamai pagrįsta ir motyvuota, o faktinių aplinkybių ir kaltės įrodinėjimo pareiga išimtinai tenka administratoriui, vadovaujantis nekaltumo prezumpcijos principu. Nuo tada, kai nustatyta 720 forma, tik 7,6 % atvejų, kai deklaracija pateikta praleidus terminą, buvo skirta mokestinė sankcija.

127. Taigi būtina pateikti konkrečių kaltės motyvų ir ją įrodyti remiantis pakankamai aiškiomis ir išsamiomis faktinėmis aplinkybėmis, nurodant argumentus, kuriais remiantis buvo padaryta išvada dėl kaltės. Pavyzdžiui, Ispanijos vyriausybė pateikia nuorodą į teismo sprendimą [85], kuriuo panaikinama skirta sankcija, nes nuspręsta, jog sprendime dėl sankcijos skyrimo kaltė motyvuota nepakankamai. Ji taip pat pateikia skaičius, kuriais iš esmės siekiama parodyti, kad skiriant tokią baudą visada atliekamas vertinimas: iš 781 patikrinimo procedūrų tik 296 atvejais pradėtos sankcijos skyrimo procedūros, o iš jų 108 [86] atvejais mokesčių administratorius pritaikė proporcingą 150 % dydžio baudą. Taigi teisės aktuose nėra jokios sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos.

128. *Trečia*, siekdama pagrįsti baudos proporcingumą Ispanijos vyriausybė tvirtina, pirma, kad ji gali būti lyginama tik su kitomis baudomis, kuriomis baudžiama už pakartotinį ir sistemingą turto nuslėpimą, kurias taikant numatyta skirti 100–150 % dydžio sankcijas [87]. Taigi 150 % sankcija

[83] Ispanijos vyriausybė pažymi, kad apskritai administracinėje teisėje sankcijų srityje proporcingumo principas reglamentuojamas *Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público* (Įstatymas Nr. 40/2015 dėl viešojo sektoriaus teisinio režimo) 29 straipsnyje, kurio 4 dalyje nurodyta: „kai remiantis reikalavimu, kad sankcija turi atitikti pažeidimą sudarančius veiksmus, ir atsižvelgiant į atvejo aplinkybes yra pagrįsta, įgaliojimus priimti sprendimą turintis subjektas gali skirti švelnesnę sankciją“. Mokesčių srityje proporcingumo principas konkrečiau numatytas šiose nuostatose: BMĮ 3 straipsnyje „Mokesčių sistemos organizavimo ir taikymo principai“, kurio 2 dalyje numatyta, kad „[m]okesčių sistemos taikymas grindžiamas proporcingumo principais“, ir BMĮ 178 straipsnio „Įgaliojimų skirti sankcijas mokesčių srityje principai“ b dalyje, kurios antroje pastraipoje numatyta, kad „[v]isų pirma taikomi teisėtumo, baudžiamumo, atsakomybės, proporcingumo ir nekonkuravimo principai“.

[84] Šiuo klausimu žr. šios išvados 59–61 punktus.

[85] 2019 m. vasario 14 d. *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Ekonominių ir administracinių bylų teismas), pirmoji kolegija (R. G. 529/2016).

[86] Reikia pažymėti, kad kyla abejonių dėl bylų, kuriose buvo pritaikyta 150 % dydžio sankcija, skaičiaus. Iš tikrųjų Ispanijos vyriausybė savo pastabose kartą paminėjo 108 bylas ir kartą – 129 bylas.

[87] Žr. BMĮ 191 straipsnio 4 dalį.

patenka į bendrai BMĮ nustatytas ribas sunkiais mokestinės skolos nemokėjimo atvejais. Be to, apskritai sunkesniais atvejais, kaip antai deliktų, susijusių su mokesčių administratoriumi, atveju, sankcija galėtų siekti net iki 600 % nesumokėtos sumos [88]. Antra, jos 150 % dydis galėtų būti sumažintas pripažinus kaltę (30 %) arba greitai sumokėjus (25 %), taigi sankcija galėtų būti sumažinta iki 78,75 %.

129. Be to, Komisijos teiginys dėl (tariamo) formalaus pažeidimo dėl 720 formos nepateikimo ir materialinio pažeidimo dėl nepagrįsto kapitalo prieaugio patikslinimo „taikymo kartu“ yra klaidingas. Iš tikrųjų, jei mokesčių administratorius įrodinėtų, kad mokesčių mokėtojo elgesys buvo netinkamas, reikėtų skirti materialinę sankciją, nes ji apima formalų pažeidimą pagal BMĮ 180 straipsnio 1 dalį [89]. Ispanijos vyriausybės teigimu, labai glaudus ryšys tarp nepagrįsto kapitalo prieaugio patikslinimo ir 720 formos nepateikimo reiškia, kad jų negalima nagrinėti atskirai, kad tiriant pažeidimą juos reikia nagrinėti bendrai, nes priemonės papildo viena kitą.

c) Vertinimas

130. Reikia pažymėti, kad, priešingai, nei tvirtina Ispanijos vyriausybė, konstatuotina, jog Teisingumo Teismas turi kompetenciją vertinti Komisijos kaltinimus dėl sankcijų proporcingumo [90].

131. Antrajam kaltinimui pagrįsti Komisija pateikė kelis skirtingus argumentus, kiekvienu jų siekdama įrodyti, kad 150 % dydžio bauda yra neproporcinga. Nors laikausi nuomonės, kad reikia atmesti daugumą iš šių argumentų (1 dalis), manau, kad, atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą dėl Komisijos pirmojo kaltinimo, pagrįstu reikia pripažinti argumentą, grindžiamą senaties termino neproporcingumu (2 dalis).

1) Komisijos pateikti argumentai, kurie negrindžiami senaties termino neproporcingumu

132. Šiuo klausimu Komisijos pateikti argumentai iš esmės grindžiami baudos pobūdžiu ir taikymo sritimi, kuriuos Ispanijos vyriausybė vis dėlto ginčija. Taigi siekiant įvertinti šiuos argumentus (ii punktas) pirmiausia reikia nustatyti šiuos du aspektus (i punktas).

i) Dėl baudos pobūdžio ir taikymo srities

133. Visų pirma, priešingai, nei tvirtina Komisija, mano nuomone, yra aišku, kad 150 % dydžio bauda baudžiama ne už paprastos *formalios* pareigos neįvykdymą, bet už *materialinės* pareigos neįvykdymą. Iš tiesų, kaip pažymi Ispanijos vyriausybė – Komisija, beje, to neginčija – skiriant šią baudą reikia taikyti Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 39 straipsnio 2 dalį ir Pelno mokesčio įstatymo 121 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą taisyklę; tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi turto užsienyje ir nesumokėjo mokesčio, kurį už jį turėjo sumokėti. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, kaip numatyta pirmosios papildomos Įstatymo Nr. 7/2012 nuostatos formuluotėje, 150 % dydžio bauda apskaičiuota remiantis mokėtino mokesčio suma, taigi ji

[88] Ispanijos vyriausybė remiasi 1995 m. lapkričio 23 d. *Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal* (Pagrindinis įstatymas dėl baudžiamojo kodekso, BOE, Nr. 281, 1995 m. lapkričio 24 d.) 305 straipsniu.

[89] Šioje nuostatoje nurodyta, kad „[u]ž tą patį veiksmą arba tą patį neveikimą, kuriuos reikia taikyti kaip pažeidimo sunkumo nustatymo kriterijus arba kaip aplinkybę, turinčią lemiamą reikšmę pažeidimą kvalifikuojant kaip sunkų arba labai sunkų, negali būti baudžiama kaip už atskirą pažeidimą“.

[90] Nors, nesant Sąjungos teisės aktų suderinimo sankcijų srityje, valstybės narės yra kompetentingos pasirinkti sankcijas, kurios joms atrodo tinkamos, įgyvendindamos savo kompetenciją jos turi paisyti, be kita ko, proporcingumo principo. Šiuo klausimu žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimą *Louloudakis* (C-262/99, EU:C:2001:407, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

tiesiogiai susijusi su materialine mokesčio sumokėjimo pareiga. Be to, dėl formalios su 720 forma susijusios pareigos neįvykdymo baudžiama kitomis priemonėmis, t. y. taikant fiksuoto dydžio baudas, kurios yra trečiojo Komisijos kaltinimo dalykas [91].

134. Taip pat manau, kad remiantis Komisijos pateiktais argumentais negalima paneigti Ispanijos vyriausybės paaiškinimo, kad mokesčių administratorius, norėdamas pritaikyti baudą, taip pat turi įrodyti mokesčių mokėtojo kaltę. Visų pirma tai, kad pačiose dvejose papildomose Įstatymo Nr. 7/2012 nuostatose nėra aiškios taisyklės dėl kaltės, tikrai nereiškia, jog tokia taisyklė netaikoma, nes, kaip tai įrodo Ispanijos vyriausybė, ji aiškiai numatyta teisės aktuose. Taigi Komisija nepateikė įrodymų, kad neįvykdžius su 720 forma susijusių pareigų bauda skiriama automatiškai. Darytina išvada, jog Komisija nepateikė įrodymų nei dėl to, kad taikant baudą neatsižvelgiama į mokesčių mokėtojo elgesį, nei dėl to, kad taikoma nenuginčijama sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcija.

135. Galiausiai, kiek tai susiję su tariamu baudos nediferencijavimu, šalių ginčijami aspektai susiję, pirma, su galimybe patikslinti skolą, kaip nurodyta 2017 m. birželio 6 d. sprendime dėl mokesčių, ir, antra, su kelių sankcijų skyrimu [92].

136. Dėl pirmojo aspekto reikia pažymėti, kad, remiantis pirmosios papildomos Įstatymo Nr. 7/2012 nuostatos formuluote, šioje nuostatoje nustatyta fiksuota 150 % dydžio bauda. Ispanijos vyriausybė paaiškino, kad, nepaisant šios formuluotės, savarankiško apskaičiavimo galimybė bendrai numatyta BMĮ 27 straipsnyje ir 179 straipsnio 3 dalyje, kurie taip pat taikomi 720 formai nuo jos įsigaliojimo. Atsižvelgus į šias nuostatas, kurios turi įstatymo galią, nemanau, kad turi reikšmės tai, jog sprendimas dėl mokesčių įsigaliojo pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nurodytam terminui [93]. Manau, kad Komisija nepateikė kitų įrodymų, kuriais remiantis šis paaiškinimas galėtų būti paneigtas. Visų pirma to, kad remiantis Komisijos pateikta informacija „tam tikrais atvejais galėjo būti taip“, jog 150 % dydžio bauda turto ir teisių užsienyje turinčiam asmeniui būtų taikoma vien dėl to, kad jis negalėjo įrodyti tinkamai ir laiku sumokėjęs su atitinkamomis pajamomis susijusį pajamų mokestį, nepakanka, kad būtų pateiktas pagal nurodytą jurisprudenciją reikalaujamas įrodymas [94].

137. Dėl kelių sankcijų skyrimo laikausi panašios nuomonės, kad Komisija nepateikė įrodymų, kuriais remiantis galėtų būti atmesti Ispanijos vyriausybės paaiškinimai, kad pagal BMĮ 108 straipsnį formalų pažeidimą apima materialinis pažeidimas.

ii) Dėl baudos proporcingumo

138. Paaiškinus baudos taikymo sritį ir pobūdį darytina išvada, kad Komisija nepateikė įrodymų, jog 150 % dydžio bauda skiriama automatiškai ir nediferencijuojant. Vis dėlto lieka atvejų, kai 150 % dydžio bauda bus skirta dėl to, kad mokesčių mokėtojas yra kaltas dėl turto nuslėpimo. Mano nuomone, tokio dydžio bauda nėra neproporcinga.

[91] Šiuo klausimu žr. šios išvados 144 ir 145 punktus.

[92] Kita vertus, neginčijama, kad nebus atsižvelgta į administratoriaus turimą informaciją.

[93] Kaip paaiškinau šios išvados 50 išnašoje, įsipareigojimų neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į padėtį valstybėje narėje pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui. Reikia pažymėti, kad, mano supratimu, tai nėra administratoriaus diskrecijai priskiriama galimybė.

[94] Žr. šios išvados 71 ir 109 punktuose nurodytą jurisprudenciją.

139. Iš tikrųjų, pirma, atsižvelgiant į tai, kad 150 % dydžio bauda skiriama siekiant nubausti už sistemingą turto slėpimą, ji negali būti lyginama su mažesniu Komisijos nurodytu padidinimu, taikomu pavėluoto mokėjimo atveju. Kita vertus, kaip ir Ispanijos vyriausybė, manau, jog 150 % dydžio baudą labiau galima lyginti su Ispanijos teisės nuostatose numatytomis baudomis, kuriomis baudžiama už pakartotinį ir sistemingą turto slėpimą vidaus situacijų atveju (jos teigimu, numatytos iki 150 % siekiančios baudos). Atsižvelgiant į tai, kad Komisija nepateikė jokių argumentų, kuriais remiantis šis palyginimas gali būti atmestas, ji nepateikė įrodymų, kad sankcija, skiriama užsienyje nuslėpus turtą, yra griežtesnė nei tos, kurios taikomos vidaus atvejais.

140. Antra, manęs neįtikina kiti Komisijos pateikti argumentai. Visų pirma tai, kad taikant 150 % dydžio baudą neatsižvelgiama į mokesčių administratoriaus turimą informaciją, mano nuomone, nėra savaime neproporcinga. Iš tikrųjų bauda baudžiama už mokesčių mokėtojo elgesį, t. y. sistemingą turto slėpimą, ir šiuo atveju, kaip paaiškinta anksčiau, ji apskaičiuojama remiantis vien mokėtino mokesčio suma. Be to, nemanau, kad baudos skyrimas kartu taikant mokesčio išieškojimą yra neproporcingas, nes tai yra dvi skirtingo pobūdžio sumos. Sankcija yra tik bauda, kuri bus tiksliai apskaičiuota remiantis mokėtino mokesčio suma.

2) Argumentas, grindžiamas tuo, kad nėra jokio senaties termino

141. Vienas iš Komisijos argumentų, kuriuo siekiama įrodyti, kad bauda skiriama automatiškai, grindžiamas tuo, kad bauda nediferencijuojant taikoma visam nedeklaruotam turtui ir visoms nedeklaruotoms teisėms, neatsižvelgiant į turto įgijimo datą. Šį argumentą suprantu kaip Komisijos argumento, nurodyto pirmajame jos kaltinime, padarinį – atsižvelgiant į tai, jog, jos nuomone, mokesčių išieškojimas yra neproporcingas, nes nėra jokio senaties termino, bauda, kuri skirta siekiant nubausti už mokesčio nesumokėjimą, taip pat yra neproporcinga.

142. Konkrečiai šiuo klausimu pritariu Komisijos argumentams. Taigi, mano nuomone, kadangi neproporcinga yra tai, kad neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie naujas banko sąskaitas mokesčių administratorius perskaičiuoja su tuo susijusią mokestinę skolą, neatsižvelgiant į atitinkamo turto įgijimo datą, neproporcingas yra ir baudos taikymas susiklosčius tokiai situacijai.

143. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus siūlau Teisingumo Teismui antrąjį kaltinimą pripažinti iš dalies pagrįstu: su naujomis banko sąskaitomis susijusios pareigos pateikti informaciją neįvykdymo atveju skirdama proporcingą 150 % dydžio baudą, neatsižvelgiant į atitinkamo turto įgijimo datą, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir EEE susitarimo 40 straipsnį.

3. Dėl fiksuoto dydžio baudų (trečiasis kaltinimas)

144. Trečiajame kaltinime Komisija teigia, kad „[griežtesnių fiksuoto dydžio baudų nei sankcijos, numatytos pagal bendrą sankcijų už panašius pažeidimus sistemą, skyrimas] neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises arba pavėluotai pateikus 720 formą“ yra neproporcingas apribojimas.

a) Nagrinėjami teisės aktai

145. Šis kaltinimas susijęs su fiksuoto dydžio baudomis, numatytomis aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalyje. Šiame straipsnyje nustatyta pažeidimų ir sankcijų, siejamų su pareigų dėl 720 formos, nevykdymu, sistema. Remiantis šia nuostata, „labai sunkiais“ mokesčių teisės

pažeidimais laikomas 720 formoje numatytos informacijos pavėluotas pateikimas ir neišsamios, netikslios ar klaidingos informacijos pateikimas. Numatytos griežtesnės sankcijos, pirma, tuo atveju, kai pateikiama neišsami, netiksli ar klaidinga informacija, ir, antra, tuo atveju, kai informacija apskritai nebuvo pateikta, taip pat, trečia, kai informacija pateikiama praleidus terminą. Pirmųjų dviejų kategorijų atveju taikoma fiksuota 5 000 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba visus duomenis, susijusius su ta pačia sąskaita (turtu), pastatu (ir t. t.) – mažiausia nustatyta bauda yra 10 000 EUR. Kai be mokesčių administratoriaus prašymo deklaracija pateikiama praleidus terminą, numatyta 100 EUR bauda už kiekvieną duomenų vienetą arba visus duomenis, susijusius su ta pačia sąskaita (turtu), pastatu (ir t. t.) (mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR).

b) Šalių argumentai

1) Komisijos argumentai

146. Komisijos teigimu, nors pripažįstama, kad dėl turto turėjimo už nacionalinės teritorijos ribų gali reikėti taikyti konkrečias baudas dėl pareigos pateikti atitinkamą informaciją nevykdymo, reikėtų bent jau atsižvelgti į su užsienyje turimu turtu susijusią informaciją, kurią turi mokesčių administratorius. Vieninteliai kriterijai, taikomi nustatant fiksuoto dydžio baudas, yra duomenų arba duomenų grupių, susijusių su nagrinėjamu turtu, kiekis.

147. Vis dėlto vidaus situacijų ir atvejų, kai fiksuoto dydžio baudos buvo pritaikytos taikant su 720 forma susijusias nuostatas, palyginimas atskleidžia atitinkamų baudų neproporcingumą. Remiantis šiuo palyginimu matyti, kad būtent su 720 forma susijusios fiksuoto dydžio baudos yra 15, 50 ar 66 kartus didesnės nei tos, kurios taikomos susiklosčius vidaus situacijoms.

148. Kalbant konkrečiai, Komisija pažymi, kad mokestinė prievolė pateikti 720 formą yra informacinio pobūdžio ir turi būti kvalifikuojama kaip formali pareiga, atsižvelgiant į tai, kad jos pateikimas neleidžia nei nustatyti, nei apskaičiuoti jokios mokestinės skolos; tai leidžia daryti išvadą, kad dėl šios formos nepateikimo nedaroma tiesioginė turtinė žala mokesčių administratoriui. Ši pareiga taip pat yra bendroji pareiga (nekildinama iš atskiro prašymo), kuri taikoma mokesčių mokėtojui (o ne trečiajam asmeniui), turinčiam pateikti formą. Siekiant nustatyti lygiagrečią sankcijų, taikomų susiklosčius vidaus situacijoms, sistemą [95], reikia atsižvelgti į keturis toliau nurodytus atvejus.

i) Deklaracijos nepateikimas

149. Siekiant palyginti sankcijas, skiriamas nevykdant šios pareigos, ir sankcijas, kurios būtų skirtos už panašų pažeidimą nacionaliniu lygiu, reikėtų atsižvelgti į BMĮ 198 straipsnio 1 dalies pirmoje–trečioje pastraipose nurodytą elgesį. Pagal šią nuostatą, kuria remiantis mokesčių deklaracijos nepateikimas per nustatytą terminą laikomas smulkiu pažeidimu, už pažeidimą baudžiama fiksuoto dydžio 200 EUR bauda. Tokiu atveju 720 formoje (aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalis) numatyta 5 000 EUR bauda už duomenų vienetą, o mažiausia skiriama bauda – 10 000 EUR, ir ši mažiausia suma yra 50 kartų didesnė nei mažiausia suma už BMĮ 198 straipsnio 1 dalyje numatytą pažeidimą.

[95] Komisijos teigimu, atsižvelgiant į tai, kad Ispanijos teisės normose nenumatyta pareigos teikti informaciją apie Ispanijoje esantį turtą ir teises, neįmanoma vertinti priemonės neproporcingumo vien nustatant, kokia būtų skirta sankcija, jeigu taikant su 720 formos pateikimu susijusius teisės aktus nebūtų nustatytos konkrečios lygiagrečios sankcijų sistemos.

ii) Pavėluotas deklaracijos pateikimas be mokesčių institucijų prašymo

150. Kai 720 forma pateikiama pasibaigus įstatyme nustatytam terminui, tačiau iki mokesčių administratoriui paprašant, kad mokesčių mokėtojas tą padarytų, tai yra savanoriškas deklaracijos pateikimas, tačiau praleidus terminą. Šiuo atveju mokesčių administratoriui taip pat nedaroma jokios tiesioginės turtinės žalos. Panašus pažeidimas nacionaliniu lygiu apibrėžtas BMĮ 198 straipsnio 2 dalyje. Remiantis minėta nuostata, jeigu deklaracija be mokesčių administratoriaus prašymo pateikiama terminui pasibaigus, sankcija ir mažiausios bei didžiausios ribos siekia pusę BMĮ 198 straipsnio 1 dalyje numatytų sankcijų ir ribų, t. y. numatyta fiksuota 100 EUR dydžio bauda. Aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalyje numatyta sankcija skiriant 100 EUR už duomenų vienetą baudą, o mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR, ir ši mažiausia suma yra 15 kartų didesnė nei mažiausia suma skiriant sankciją, numatytą BMĮ 198 straipsnio 2 dalyje.

iii) Deklaracijos, kurioje pateikiama neišsami, netiksli ar klaidinga informacija, bet be mokesčių institucijų prašymo savanoriškai ištaisytos pasibaigus terminui, pateikimas

151. Šis atvejis susijęs su deklaracijos pateikimu laiku, tačiau joje pateikiama neišsami, netiksli arba klaidinga informacija. Vis dėlto šiuo atveju mokesčių mokėtojas ištaiso šią informaciją mokesčių administratoriui to nepareikalavus (savanoriškas ištaisymas praleidus terminą). Šiam atvejui pagal analogiją taip pat taikoma BMĮ 198 straipsnio 2 dalis, atsižvelgiant į tai, kad jis gali būti prilyginamas atvejui, kai praleidus terminą pateikiama teisinga deklaracija. Šiuo atveju skiriama fiksuota 100 EUR dydžio bauda. Be to, 720 formos teikimo atveju aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalyje numatyta 100 EUR bauda už duomenų vienetą, o mažiausia skiriama bauda – 1 500 EUR, ir tai yra sankcija, kurios suma 15 kartų didesnė už sankcijos, numatytos BMĮ 198 straipsnio 2 dalyje, sumą.

iv) 720 formos, kurioje yra neišsami, netiksli ar klaidinga informacija, pateikimas

152. Panašus pažeidimas, kai deklaracija pateikiama laiku, tačiau nurodant neišsamią, netikslią ar klaidingą informaciją, ir mokesčių mokėtojas jos neištaisė, nacionaliniu lygiu numatytas BMĮ 199 straipsnio 1 dalyje. Pagal šią nuostatą pažeidimu laikomas deklaracijos, nurodant neišsamią, netikslią ar klaidingą informaciją, pateikimas ir šiame straipsnyje nustatyta fiksuota 150 EUR dydžio baudos suma. Pagal 720 formai taikomas taisykles bauda siekia 5 000 EUR už duomenų vienetą, o mažiausia skiriama bauda – 10 000 EUR, taigi šios sankcijos suma yra bent 66,66 karto didesnė nei sankcijos, skiriamos pagal BMĮ 199 straipsnio 2 dalį, suma.

2) Ispanijos vyriausybės argumentai

153. Ispanijos vyriausybė tvirtina, kad sankcijos, kuriomis Komisija remiasi atlikdama palyginimą, nėra tinkamos, nes tai nėra panašūs atvejai. Šiuo klausimu ji pabrėžia tris pagrindinius pažeidimo, padaryto nevykdant su 720 forma susijusių pareigų, požymius. Visų pirma 720 forma yra informacinio pobūdžio mokesčių deklaracija. Tai taip pat yra deklaracija, kurioje pateikiami piniginio pobūdžio duomenys. Galiausiai ji susijusi su deklaracija, kurią teikia su nagrinėjama informacija susijęs mokesčių mokėtojas.

154. Tinkamiausia būtų lyginti susijusių sandorių deklaravimą, nes abiem baudoms būtų būdingi anksčiau minėti trys požymiai: reikėtų lyginti pareigas pateikti informaciją; jos susijusios su piniginėmis vertėmis ir tai yra paties mokesčių mokėtojo, o ne trečiojo asmens, teikiamos deklaracijos.

155. Dėl susijusių sandorių ši vyriausybė pabrėžia, kad mokesčių mokėtojas turi užfiksuoti ir saugoti tam tikrą informaciją apie sandorius, kuriuos sudaro su susijusiais asmenimis ir subjektais. Šios pareigos nevykdymo atveju Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnio 13 dalyje numatyta, kad pažeidimu laikomas šios informacijos nepateikimas arba neišsamios, netikslios informacijos pateikimas, arba informacijos pateikimas, nurodant klaidingus duomenis dėl šių susijusių sandorių. Šio 18 straipsnio 13 dalies 1 punkte numatyta sankcija taikoma tuo atveju, kai nereikia taisyti vertinimo, t. y. kai mokesčių administratoriui nepadaryta jokios turtinės žalos, nes nėra poveikio mokesčio sumai, o šios nuostatos 2 punkte reglamentuojama sankcija taikoma, kai reikia taisyti vertinimą. Taigi, kaip ir su 720 forma susijusiame teisės akte, Pelno mokesčio įstatymo 18 straipsnio 13 dalies 1 punkte numatytas su pareiga pateikti piniginio pobūdžio informaciją (ji tenka su nagrinėjama informacija susijusiam mokesčių mokėtojui) susijęs pažeidimas, dėl kurio neatsiranda turtinė žala. Tokių pažeidimų atveju sankcijos yra fiksuota 1 000 EUR bauda už kiekvieną nepateiktą, netikslų ar klaidingą duomenų vienetą ir 10 000 EUR bauda už nepateiktus, netikslius ar klaidingus visus duomenis.

156. Galiausiai, Ispanijos vyriausybės teigimu, neturėtų būti atsižvelgiama į tai, kiek administratoriaus turimos informacijos gaunama iš trečiųjų asmenų, nes fiksuoto dydžio baudomis baudžiama tik už mokesčių mokėtojo elgesį.

c) Vertinimas

157. Dėl fiksuoto dydžio baudų pobūdžio reikia pažymėti, kad bylos šalys sutaria dėl to, kad pareiga pateikti 720 formą yra formali pareiga, dėl kurios neįvykdymo nekyla jokios tiesioginės turtinės žalos mokesčių administratoriui, ir tai yra bendroji pareiga, tiesiogiai tenkanti mokesčių mokėtojui.

158. Vis dėlto dėl Komisijos nurodytų priežasčių, mano manymu, fiksuoto dydžio baudos yra neproporcingos.

159. Iš tikrųjų pritariu Komisijos nuomonei dėl klausimo, ar su 720 forma susijusių pareigų nevykdymo atveju skiriamas fiksuoto dydžio baudas reikia lyginti su BMĮ 198 ir 199 straipsniuose numatytomis baudomis, ar su baudomis dėl susijusių sandorių. Iš tikrųjų susiję sandoriai yra specifiniai sandoriai, taigi jie nėra bendro pobūdžio sandoriai. Be to, reikia pažymėti, kad aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalyje tiesiogiai remtasi BMĮ 198 ir 199 straipsniais, nes joje numatyta, jog fiksuoto dydžio baudos netaikomos kartu su šiose nuostatose numatytomis baudomis. Atsižvelgiant į tai, kad remtasi tokiomis nuostatomis, manau, jog, aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalyje nenumačius konkrečių sankcijų, taikomos BMĮ 198 ir 199 straipsniuose numatytos sankcijos.

160. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad, kaip šios išvados 147–152 punktuose pažymėjo Komisija, o Ispanijos vyriausybė to neginčija, su 720 forma susijusių pareigų nevykdymo atveju skiriamos baudos yra 15, 50 ir 66 kartų didesnės nei baudos, taikomos susiklosčius vidaus situacijoms. Nors valstybės narės turi diskreciją nustatyti tinkamas sankcijas[96], manau, kad

[96] Šiuo klausimu žr. 2001 m. liepos 12 d. Sprendimą *Louloudakis* (C-262/99, EU:C:2001:407, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

ginčijamos baudos yra tokios didelės, kad atrodo neproporcingos, ir šiuo atveju nereikia išskirti skirtingų turto kategorijų. Taigi, nors, mano nuomone, aišku, kad naujų banko sąskaitų kategorijos atveju skiriamos baudos yra neproporcingos, nes tokią informaciją Ispanijos mokesčių administratorius jau turi [97], manau, kad atsižvelgiant į labai dideles baudas ir į tai, kad jomis baudžiama tik už formalios pareigos nevykdymą, darytina ta pati išvada dėl kitų turto kategorijų.

161. Galiausiai reikia pažymėti, jog tai, kad, remiantis Ispanijos vyriausybės pateikta informacija, šios baudos gali būti sumažintos vadovaujantis proporcingumo principu, negali lemti priešingos išvados. Reikia konstatuoti, kad administratoriaus diskrecijai priskirtinos galimybės nepakanka, kad būtų pašalintas iš aštuonioliktos papildomos BMĮ nuostatos 2 dalies kildinamas įsipareigojimų neįvykdymas [98].

162. Remiantis tuo, kas išdėstyta, visą trečiąjį pagrindą reikia pripažinti pagrįstu.

F. Dėl bylinėjimosi išlaidų

163. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama, kiekviena šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Vis dėlto Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų, jeigu tai pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes.

164. Šiuo atveju Komisija prašė priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas. Kadangi Ispanijos Karalystė pralaimėjo bylą dėl Komisijos trečiojo kaltinimo ir iš dalies dėl pirmojo ir antrojo kaltinimų, manau, kad iš Ispanijos Karalystės reikia priteisti pusę Komisijos patirtų bylinėjimosi išlaidų.

V. Išvada

165. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui nuspręsti taip:

1. Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal SESV 63 straipsnį ir pagal Europos ekonominės erdvės susitarimo 40 straipsnį, nes:

   – nustatė, jog neįvykdžius pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esančias naujas banko sąskaitas arba pavėluotai pateikus 720 formą šis turtas kvalifikuojamas kaip nepagrįstas kapitalo prieaugis, neatsižvelgiant į atitinkamo turto įgijimo datą,

   – pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esančias naujas banko sąskaitas neįvykdymo arba pavėluoto 720 formos pateikimo atveju skyrė proporcingą 150 % dydžio baudą, neatsižvelgiant į šio turto įgijimo datą,

[97] Žr. mano išvadą dėl pirmojo kaltinimo. Reikia pažymėti, kad, skirtingai nei taikant proporcinę 150 % baudą, fiksuoto dydžio baudomis tiesiogiai baudžiama už tai, kad nebuvo pateikta pagal 720 formą reikalaujama informacija. Taigi, mano nuomone, sprendimas neatsižvelgti į šią informaciją šiuo aspektu yra neproporcingas.

[98] 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-276/91, EU:C:1993:336, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

– pareigos pateikti informaciją apie užsienyje esantį turtą ir teises neįvykdymo arba pavėluoto 720 formos pateikimo atveju skyrė griežtesnes fiksuoto dydžio baudas nei sankcijos, numatytos pagal bendrą sankcijų už panašius pažeidimus sistemą.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Ispanijos Karalystė padengia pusę Europos Komisijos patirtų bylinėjimosi išlaidų.