ĢENERĀLADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES [*HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 15. jūlijā [1]

Lieta C-788/19

Eiropas Komisija
pret

Spānijas Karalisti

Valsts pienākumu neizpilde – Citās Savienības un Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstīs izvietoto aktīvu deklarēšana – Bezdarbība – Nesamērīgas sankcijas – 720. veidlapa – LESD 63. un 65. pants – EEZ līguma 40. pants – Samērīgums – Noilguma termiņš – Direktīva 2011/16/ES – Direktīva 2014/107/ES – Savstarpējā palīdzība – Automātiska apmaiņa

I. Ievads

1. Šī prasība sakarā ar valsts pienākumu neizpildi attiecas uz tiesisko regulējumu nodokļu jomā, ko 2012. gadā ieviesa Spānijas Karaliste, lai apkarotu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas attiecībā uz aktīviem, kas izvietoti ārpus Spānijas teritorijas. Šis tiesiskais regulējums ietver, pirmkārt, Spānijas nodokļu rezidentu pienākumu deklarēt atsevišķus savus īpašumus un tiesības ārvalstīs (pienākums, kas Spānijā tiek izpildīts, izmantojot "720. veidlapu") un, otrkārt, virkni šā pienākuma neizpildes seku. Šīs sekas ietver, pirmām kārtām, aktīvu atzīšanu par nedeklarētiem ienākumiem un to iekļaušanu kopējā nodokļa bāzē neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegūšanas datuma, otrām kārtām, proporcionāla naudas soda piemērošanu 150 % apmērā un, trešām kārtām, fiksētu naudas sodu piemērošanu.

2. Eiropas Komisija uzskata, ka šīs trīs sekas un to piemērošanas nosacījumi ir nesamērīgi ierobežojumi, kas aizskar vairākas LESD un Līgumā par Eiropas Ekonomikas zonu (EEZ) paredzētās aprites brīvības, it īpaši kapitāla brīvu apriti (LESD 63. pants un EEZ līguma 40. pants). Komisijas ieskatā, nesamērīgais raksturs it īpaši ir saistīts ar to, ka ar šīm trim sekām par nodokļu maksātāja pienākuma sniegt informāciju neizpildi tiek noteikts ļoti bargs sods, neņemot vērā to, vai attiecīgā informācija jau ir vai varētu būt Spānijas nodokļu administrācijas rīcībā atbilstoši informācijas apmaiņas regulējumam nodokļu jomā, kas paredzēts Direktīvā 2011/16/ES [2], kura grozīta ar Direktīvu 2014/107/ES [3] (turpmāk tekstā –

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] Padomes Direktīva (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.).

[3] Padomes Direktīva (2014. gada 9. decembris), ar ko groza Direktīvu 2011/16 (OV 2014, L 359, 1. lpp.).

"Direktīva 2011/16"). Tādējādi ar šo prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi tā lūdz Tiesu konstatēt, ka, paredzot šīs trīs sekas, Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

3. Sava izklāsta beigās ierosināšu Tiesai daļēji apmierināt prasību.

II. Spānijas tiesiskais regulējums

4. Galvenais aplūkojamais likums ir 2012. gada 29. oktobra *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* (Likums Nr. 7/2012 par grozījumiem nodokļu un budžeta noteikumos un par finanšu noteikumu atbilstību, lai pastiprinātu rīcību krāpšanas novēršanas un apkarošanas jomā, 2012. gada 30. oktobra *BOE* nº 261; turpmāk tekstā – "Likums Nr. 7/2012"). Ar šo likumu tika ieviests 720. veidlapas regulējums, tostarp – grozot vairākus likumus nodokļu jomā. Konkrētāk, 720. veidlapas regulējuma dažādie elementi ir paredzēti nākamajās iedaļās minētajos likumos: pienākums sniegt informāciju pats par sevi (1. iedaļa) un, runājot par trim strīdīgajām sekām, kas minētas šo secinājumu ievadā, – pirmkārt, aktīvu atzīšana par nedeklarētiem ienākumiem un to iekļaušana kopējā nodokļa bāzē neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegūšanas datuma (2. un 3. iedaļa)[4], otrkārt, proporcionāla naudas soda uzlikšana 150 % apmērā (4. iedaļa)[5] un, treškārt, fiksēta naudas soda uzlikšana (1. iedaļa)[6].

A. 2003. gada 17. decembra Ley 58/2003 General Tributaria (Likums Nr. 58/2003 – Vispārējais nodokļu likums), kas grozīts ar Likumu Nr. 7/2012 (turpmāk tekstā – "LFG")

5. *LFG* 18. papildu noteikumā "Pienākums sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām" ir paredzēts:

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

a) Informācija par ārvalstīs esošiem kontiem, kas atvērti iestādēs, kuras veic banku vai kreditēšanas darbību un kuru īpašnieki vai labuma guvēji ir attiecīgās personas vai attiecībā uz kurām šīm personām ir jebkādas formas pilnvarojums vai tiesības rīkoties.

b) Informācija par visiem vērtspapīriem, līdzekļiem, vērtībām vai tiesībām, kas pamato dalību jebkādas struktūras pamatkapitālā, pašu kapitālā vai pamatlīdzekļos vai kas attiecas uz pašu kapitāla nodošanu trešām personām, kuru īpašnieki ir attiecīgās personas un kuri ir deponēti vai atrodas ārvalstīs, kā arī informācija par dzīvības vai invaliditātes apdrošināšanu, kuras ņēmējas ir šīs personas, un par mūža vai pagaidu renti, ko tie saņem sakarā ar kapitāla pārskaitījumiem skaidrā naudā, vai arī informācija par kustamo mantu vai nekustamiem īpašumiem, kas iegādāti no ārvalstīs reģistrētām struktūrām.

c) Informācija par šīm personām ārvalstīs piederošiem nekustamajiem īpašumiem un tiesībām uz nekustamo īpašumu.

[4] Šīs sekas ir Komisijas pirmā iebilduma priekšmets.

[5] Šis sods ir Komisijas otrā iebilduma priekšmets.

[6] Šis sods ir Komisijas trešā iebilduma priekšmets.

[..]

2. Pārkāpumu un sankciju regulējums.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. 2006. gada 28. novembra Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Likums Nr. 35/2006 par fizisko personu ienākuma nodokli, ar ko daļēji groza likumus par uzņēmumu ienākuma nodokli, nerezidentu ienākuma nodokli un īpašuma nodokli), kas grozīts ar Likumu Nr. 7/2012 (turpmāk tekstā – "Likums par fizisko personu ienākuma nodokli")

6. Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. pantā "Nedeklarēti ienākumi" ir noteikts:

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

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

2. Katrā ziņā tādu īpašumu vai tiesību valdījumu, deklarēšanu vai iegūšanu, attiecībā uz ko [*LFG*] 18. papildu noteikumā paredzētais pienākums sniegt informāciju nav ticis izpildīts noteiktajos termiņos, uzskata par nedeklarētiem ienākumiem un tos iekļauj senākā taksācijas gada, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums un ir pieļaujams veikt pārrēķinu, kopējā nodokļa bāzē.

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

C. 2014. gada 27. novembra Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (Likums Nr. 27/2014 par uzņēmumu ienākuma nodokli), kas grozīts ar Likumu Nr. 7/2012 (turpmāk tekstā – "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli")

7. Šā likuma 121. pantā "Neiegrāmatoti vai nedeklarēti īpašumi un tiesības: prezumēta ienākumu gūšana" 1.–6. punktā ir noteikts:

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

Šī prezumpcija pastāv arī iegādes vērtības daļējas slēpšanas gadījumā.

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

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

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

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

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

6. Katrā ziņā īpašumu vai tiesības, attiecībā uz ko [*LFG*] 18. papildu noteikumā paredzētais pienākums sniegt informāciju nav ticis izpildīts noteiktajos termiņos, uzskata par nedeklarētiem ienākumiem un tos iekļauj senākajā taksācijas gadā, attiecībā uz kuru vēl nav iestājies noilgums un ir pieļaujams veikt pārrēķinu.

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

D. Likums Nr. 7/2012

8. Šā likuma pirmajā papildu noteikumā "Sodu sistēma nedeklarētu ienākumu un prezumētu ienākumu gūšanas gadījumā" ir noteikts:

"2006. gada 28. novembra Likuma Nr. 35/2006 par fizisko personu ienākuma nodokli un ar ko daļēji groza likumus par uzņēmumu ienākuma nodokli, nerezidentu ienākuma nodokli un īpašuma nodokli 39. panta 2. punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli konsolidētā teksta, kas apstiprināts ar 2004. gada 5. marta Karaļa leģislatīvo dekrētu Nr. 4/2004, 134. panta 6. punkta piemērošana nozīmē, ka ir noticis sevišķi smags nodarījums nodokļu jomā, par ko soda ar naudas sodu 150 % apmērā no soda summas.

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

III. Pirmstiesas process un tiesvedība Tiesā

9. Ar 2015. gada 20. novembra brīdinājuma vēstuli Komisija vērsa Spānijas iestāžu uzmanību uz dažu aspektu, kas saistīti ar pienākumu deklarēt ārvalstīs esošos īpašumus un tiesības, izmantojot 720. veidlapu, iespējamo nesaderību ar Savienības tiesībām. Saskaņā ar Komisijas analīzi šā pienākuma neizpildes un ar to saistītā sankciju regulējuma sekas šķiet nesamērīgas ar Spānijas tiesiskajā regulējumā izvirzītajiem mērķiem.

10. Pēc Spānijas iestāžu 2016. gada 29. februāra atbildes, kurā tika apstrīdēta jebkāda šā likuma nesaderība ar Savienības tiesībām, Komisija 2017. gada 15. februārī izdeva argumentētu atzinumu, būtībā saglabājot nostāju, ko tā bija paudusi 2015. gada 20. novembra vēstulē.

11. Uz šo argumentēto atzinumu Spānijas iestādes atbildēja ar 2017. gada 12. aprīļa un 2019. gada 31. maija vēstulēm.

12. Tā kā šīs atbildes Komisiju nepārliecināja, 2019. gada 23. oktobrī tā, pamatojoties uz LESD 258. pantu, cēla šo prasību sakarā ar pienākumu neizpildi, un tās prasījumi Tiesai ir šādi:

– konstatēt, ka Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 21., 45., 49., 56. un 63. pantā un EEZ līguma 28., 31., 36. un 40. pantā paredzētos pienākumus:

  – nosakot, ka pienākuma sniegt informāciju par īpašumiem un tiesībām, kas atrodas ārvalstīs, neizpilde vai novēlota 720. veidlapas iesniegšana nozīmē šo īpašumu atzīšanu par nedeklarētiem ienākumiem bez iespējas atsaukties uz noilgumu;

  – automātiski uzliekot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā gadījumā, ja nav izpildīts pienākums sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām vai ja 720. veidlapa ir iesniegta novēloti;

  – pienākuma sniegt informāciju par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām neizpildes vai 720. veidlapas novēlotas iesniegšanas gadījumā uzliekot fiksētus naudas sodus, kas ir bargāki par sodiem, kuri paredzēti vispārējā sodu tiesiskajā regulējumā par līdzīgiem pārkāpumiem, un

– piespriest Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

13. Spānijas Karalistes prasījumi Tiesai ir šādi:

– prasības pieteikumu noraidīt un

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

14. Tiesas sēde mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai netika rīkota, bet abi lietas dalībnieki atbildēja uz Tiesas 2020. gada 8. decembra rakstveida jautājumiem.

IV. Analīze

A. Ievada apsvērumi par 720. veidlapu

15. Kā esmu norādījis šo secinājumu ievadā, strīdīgais tiesiskais regulējums ir ticis ieviests ar mērķi noteikt stingrāku kontroli nodokļu jomā situācijā, kurā pastāv būtisks krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks. Šajā ziņā Komisija ir precizējusi, ka tā nekādi neapstrīd Spānijas Karalistes tiesības noteikt pienākumu informēt par ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām, kā tas ir paredzēts 720. veidlapā. Tā arī atzīst, ka ar 720. veidlapu uzlikto pienākumu var pamatot ar nepieciešamību novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī ļaunprātīgu rīcību un ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Tādējādi Komisija apstrīd vienīgi sekas, kādas ir paredzētas šā pienākuma neizpildes gadījumā, kuras tā uzskata par nesamērīgām.

16. Lai gan Komisija apstrīd nevis pašu 720. veidlapā paredzēto informēšanas pienākumu kā tādu, bet gan no tā izrietošās sekas šā pienākuma neizpildes vai novēlotas izpildes gadījumā, uzskatu par lietderīgu izskaidrot šā informēšanas pienākuma piemērošanas jomu.

17. Tas attiecas uz trijām ārvalstīs izvietotu īpašumu un tiesību kategorijām: kontiem, kas atvērti finanšu struktūrās, vērtspapīriem, kas apliecina tiesības uz dalību uzņēmumu pamatkapitālā, un citiem īpašuma objektiem, kurus par tādiem uzskata saskaņā ar tiesisko regulējumu, kā arī nekustamo īpašumu [7]. Saskaņā ar Komisijas sniegto informāciju attiecīgie īpašumi un tiesības ir jādeklarē, ja taksācijas gada beigās (vai tā laikā) katras kategorijas aplēstā vērtība pārsniedz 50 000 EUR. Deklarāciju aktualizē turpmākajos gados, ja konkrētajā kategorijā ietilpstošo īpašumu un tiesību vērtība palielinās vairāk nekā par 20 000 EUR. Pienākums sniegt informāciju ietver pienākumu iesniegt virkni datu par katru īpašumu un tiesību kategoriju [8], un deklarācija, izmantojot 720. veidlapu, ir jāiesniedz laikposmā no 1. janvāra līdz 31. martam pēc atsauces taksācijas perioda. Papildus tiesiskajā regulējumā paredzētajiem izņēmumiem [9] nodokļu maksātāji ir fiziskās vai juridiskās personas, kuru rezidence nodokļu vajadzībām ir Spānijā neatkarīgi no to valstspiederības un kurām ir tiesības rīkoties kā īpašumu vai tiesību īpašniekam, pilnvarniekam vai labuma guvējam vai kā pilnvarotajai personai attiecībā uz bankas kontiem.

B. Par attiecīgajām brīvībām

18. Prasībā Komisija apgalvo, ka Spānijas Karaliste ir pārkāpusi brīvības, kas nostiprinātas LESD 21. pantā (pilsoņi), 45. pantā (darba ņēmēji), 49. pantā (uzņēmējdarbība), 56. pantā (pakalpojumi) un 63. pantā (kapitāls), kā arī EEZ līgumā paredzētās attiecīgās brīvības. Šajā ziņā Komisija ir norādījusi, ka, lai gan regulējums par 720. veidlapu var ietekmēt visas šīs brīvības, strīdīgais tiesiskais regulējums galvenokārt ietekmējot kapitāla brīvu apriti, līdz ar to Spānijas tiesiskais regulējums esot jāizvērtē vienīgi no šīs brīvības viedokļa.

19. Daļēji piekrītu šim viedoklim. Proti, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka gadījumos, kad kāds valsts pasākums attiecas gan uz kapitāla brīvu apriti, gan uz pakalpojumu sniegšanas brīvību, Tiesa šādu pasākumu principā izvērtē, ņemot par pamatu tikai vienu no šīm abām brīvībām, ja attiecīgās lietas apstākļos izrādās, ka viena no tām ir pilnīgi sekundāra salīdzinājumā ar otru un var ar to tikt saistīta [10]. Tas pats attiecas uz valsts pasākumu, kas vienlaikus attiecas gan uz kapitāla brīvu apriti, gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību [11].

7 Skat. *LFG* 18. papildu noteikuma 1. punktu.

8 Atbilstoši Komisijas sniegtajai informācijai *bankas kontu* gadījumā nodokļu maksātājam ir jānorāda piecas datu vienības vai datu kopumi: finanšu iestādes vai bankas nosaukums; bankas konta identifikācija; bankas konta atvēršanas vai slēgšanas datumi vai pilnvarojuma rīkoties ar bankas kontu izsniegšanas vai atsaukšanas datumi; konta atlikums 31. decembrī un vidējais atlikums gada pēdējā ceturksnī. *Aktīvu vai tiesību* gadījumā nodokļu maksātājam galvenokārt ir jādeklarē šādas datu vienības vai datu kopumi: iestādes, kas emitējusi vērtspapīrus, vai aizņēmēja nosaukums vai juridiskās saistības identifikācija; vērtspapīru (akciju vai obligāciju) vai tiesību bilance 31. decembrī, norādot akciju vai vērtspapīru skaitu un kategoriju un to nominālvērtību. *Dzīvības apdrošināšanas* un *terminētas vai mūža rentes* gadījumā nodokļu maksātājam galvenokārt ir jādeklarē šādas datu vienības vai datu kopumi: apdrošināšanas sabiedrības identifikācija un domicils, apdrošināšanas līguma vai periodisko vai mūža rentes maksājumu, kas bija spēkā 31. decembrī, identifikācija; atpirkuma vērtība apdrošināšanas līgumu gadījumā vai kapitalizācijas vērtība rentes gadījumā. *Nekustamo īpašumu* gadījumā nodokļu maksātājam galvenokārt ir jādeklarē šādas datu vienības vai datu kopumi: nekustamā īpašuma identifikācija, norādot tā veidu; valsts vai teritorija, kurā tas atrodas, pilsēta, iela un mājas numurs; iegādes datums; iegādes vērtība un – īpašumu norakstīšanas vai nodošanas gadījumā – informācija par norakstīšanas vai nodošanas datumu.

9 Komisijas ieskatā, pienākums sniegt informāciju neattiecas uz fiziskajām un juridiskajām personām, kurām pieder īpašumi un tiesības ārvalstīs, ja šie īpašumi un tiesības grāmatvedībā ir reģistrēti individuāli un identificējami.

10 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 39. punkts).

11 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 89.–93. punkts), un 2013. gada 28. februāris, *Beker* un *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 25.–31. punkts).

20. Šajā ziņā es uzskatu, ka kapitāla brīva aprite ir galvenā brīvība, uz kuru attiecas konkrētais valsts pasākums. Proti, strīdīgais valsts tiesiskais regulējums vispārīgi attiecas uz Spānijas rezidentu īpašumu vai tiesību turēšanu ārvalstīs, lai gan tam obligāti nav jānozīmē ārvalstīs reģistrētu struktūru kapitāldaļu iegāde vai jābūt galvenokārt pamatotam ar vēlmi tur saņemt finanšu pakalpojumus. Lai gan pakalpojumu sniegšanas brīvība un brīvība veikt uzņēmējdarbību arī var tikt ietekmētas, šīs brīvības tomēr ir sekundāras salīdzinājumā ar kapitāla brīvu apriti, ar ko tās var tikt saistītas. Uzskatu, ka tāds pats secinājums ir jāizdara attiecībā uz darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, kas šajā gadījumā šķiet vēl maznozīmīgāka salīdzinājumā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību. Runājot par Eiropas pilsoņu tiesībām brīvi pārvietoties atbilstoši LESD 21. pantam, uzskatu, ka Komisija nav izvirzījusi argumentus, kas ļautu izvērtēt, kādēļ arī šī brīvība būtu skarta ar strīdīgo regulējumu.

21. No minētā izriet, ka šī lieta ir jāizvērtē, raugoties no LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētās kapitāla brīvas aprites perspektīvas. Skaidrības labad un ņemot vērā to, ka EEZ līguma 40. pantam ir tāda pati juridiskā piemērojamība kā LESD 63. pantam [12], turpmākajā analīzē atsaukšos tikai uz LESD 63. pantu.

C. Par LESD 63. panta ierobežojuma esamību

1. Lietas dalībnieku argumenti

22. Komisija uzskata, ka tiesiskais regulējums par 720. veidlapu ir kapitāla brīvas aprites principa ierobežojums, jo strīdīgais tiesiskais regulējums paredz īpašus noteikumus attiecībā uz īpašumu un tiesību turējumu ārvalstīs, kādi nepastāv attiecībā uz identiskiem Spānijā izvietotiem aktīviem. Šo noteikumu piemērošanas rezultātā šiem nodokļu maksātājiem aktīvu pārnešana uz ārvalstīm tiekot padarīta mazāk pievilcīga.

23. Spānijas valdība uzskata, ka par pienākumu saistībā ar 720. veidlapu neizpildi piemērojamās sankcijas nav ierobežojums, jo sankciju noteikšana esot nepieciešama, lai pienākumu sniegt informāciju padarītu efektīvu. Turklāt personas, kas slēpj savus aktīvus ar nodokļiem saistītu iemeslu dēļ, nevarot baudīt aizsardzību saistībā ar aprites brīvību.

2. Vērtējums

24. Manā ieskatā, strīdīgais tiesiskais regulējums, bez šaubām, ir ierobežojums.

25. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla aprites ierobežojumi LESD 63. panta 1. punkta izpratnē citastarp ir tādi dalībvalsts noteikti pasākumi, kas attur, kavē vai ierobežo šīs valsts ieguldītāju iespējas veikt ieguldījumus citās valstīs [13]. Kā norāda Komisija un ko Spānijas valdība nav apstrīdējusi, 720. veidlapas regulējums paredz tādu pienākumu sniegt informāciju un sankcijas šā pienākuma neievērošanas gadījumā, kas piemērojams nodokļu rezidentiem, kuriem

[12] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 11. jūnijs, Komisija/Nīderlande (C-521/07, EU:C:2009:360, 33. punkts), un 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 51. punkts).

[13] Šajā nozīmē skat., piemēram, spriedumus, 2000. gada 26. septembris, Komisija/Beļģija (C-478/98, EU:C:2000:497, 18. punkts); 2007. gada 23. oktobris, Komisija/Vācija (C-112/05, EU:C:2007:623, 19. punkts), kā arī 2016. gada 26. maijs, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, 44. punkts).

ir aktīvi ārvalstīs, un kāds nepastāv attiecībā uz identiskiem Spānijā izvietotiem aktīviem. Šāds tiesiskais regulējums tādējādi attur, kavē vai ierobežo šīs valsts rezidentu iespējas veikt ieguldījumus citās valstīs.

26. Šajā ziņā pie atšķirīga secinājuma nenoved Spānijas valdības arguments, ka personām, kuras slēpj savus aktīvus ar nodokļiem saistītu iemeslu dēļ, nevajadzētu saņemt nekādu aizsardzību saskaņā ar aprites brīvību. Jākonstatē, ka no paša LESD 65. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma izriet, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums var tikt attaisnots, ja tas novērš dalībvalstu normatīvo aktu pārkāpumus nodokļu jomā. Citiem vārdiem sakot, šis noteikums paredz, ka uz tādu valsts pasākumu kā pamatlietā aplūkotais nevar neattiecināt ierobežojuma definīciju LESD 63. panta izpratnē tikai tāpēc vien, ka tā mērķis ir nodokļu kontrole vai cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā [14].

D. Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma iespējama attaisnojuma esamību

1. Lietas dalībnieku argumenti

27. Komisijas ieskatā, atšķirīgā attieksme, ko Spānijas Karaliste piemēro atkarībā no attiecīgo aktīvu atrašanās vietas, neatbilst objektīvi atšķirīgām situācijām LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Lai novērtētu, vai pastāv atšķirīga situācija starp nodokļu maksātājiem, kuriem ir īpašumi un tiesības valsts teritorijā un ārvalstīs, būtu jāņem vērā strīdīgā tiesiskā regulējuma mērķis [15]. Ņemot vērā tajā izvirzīto mērķi, proti, novērst un apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nepastāv objektīva situācijas atšķirība starp Spānijā dzīvojošajiem nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, vai viņu aktīvi atrodas Spānijas teritorijā vai ārpus tās. Proti, abos gadījumos nevar izslēgt, ka rezidents, kuram ir krāpnieciski nolūki, varētu izvairīties no nodokļu pienākumiem attiecībā uz ienākumiem no slēptas darbības vai darījumiem [16].

28. It īpaši – pretēji tam, ko apgalvo Spānijas valdība, – faktam, ka nodokļu administrācijas rīcībā nav tādas pašas informācijas par aktīviem, kas atrodas ārvalstīs, un aktīviem, kas atrodas valsts teritorijā, neesot nekādas nozīmes. Turklāt Tiesa jau esot noraidījusi šādu argumentu [17]. Savukārt, Komisijas ieskatā, ierobežojumu var attaisnot ar nepieciešamību novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī ļaunprātīgu rīcību, tāpat kā arī ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti [18].

29. Spānijas valdība pakārtoti uzskata, ka tad, ja Tiesa atzītu, ka pastāv ierobežojums, tas varētu būt attaisnots.

[14] Tas pats attiecas uz tādiem Tiesas judikatūrā atzītajiem mērķiem ārpus LESD ietvara kā krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana, ļaunprātīgas rīcības novēršana un nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Skat., piemēram, spriedumu, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts).

[15] Skat. spriedumus, 2010. gada 1. jūlijs, *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (C-233/09, EU:C:2010:397, 45.–48. punkts), un 2014. gada 13. marts, *Bouanich* (C-375/12, EU:C:2014:138, 46.–48. punkts).

[16] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 11. jūnijs, X un *Passenheim-van Schoot* (C-155/08 un C-157/08, turpmāk tekstā – "spriedums X un *Passenheim-van Schoot*", EU:C:2009:368, 36.–40. punkts).

[17] Skat. spriedumu X un *Passenheim-van Schoot*, 36.–40. punkts. Komisijas ieskatā, jautājums par informācijas apjomu, kādam nodokļu administrācijai ir piekļuve atkarībā no attiecīgo aktīvu atrašanās vietas, turpretī var tikt izskatīts saistībā ar strīdīgā tiesiskā regulējuma attaisnojamību un tā samērīgumu.

[18] Skat. spriedumu, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts).

30. Pirmkārt, strīdīgais tiesiskais regulējums LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē nošķirot nodokļu maksātājus, kuru stāvoklis ir atšķirīgs kapitāla ieguldījuma vietas dēļ, un tas tā ir, ņemot vērā nodokļu kontroles iespējas. It īpaši – valsts iestāžu rīcībā esošā informācija par īpašumiem un tiesībām, kas pieder to rezidentiem ārzemēs, esot fragmentāra, jo starptautiskā informācijas apmaiņa nodokļu jomā esot ierobežota, tostarp Savienības iekšienē, ņemot vērā *fishing expeditions* (pieprasījumi pēc nejaušības principa) aizliegumu. Attiecībā uz deklarēšanas pienākumu atbilstošais kritērijs, lai noteiktu, vai rezidenti, kuru aktīvi atrodas valsts teritorijā vai ārpus tās, ir salīdzināmās situācijās, esot iestāžu rīcībā esošās informācijas apjoms.

31. Otrkārt, šī valdība uzskata, ka ierobežojums esot attaisnots arī ar sabiedrības interesēm, kas atbilst vajadzībai novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī ļaunprātīgu rīcību vai nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti [19].

2. Vērtējums

32. Tāpat kā Komisija, es uzskatu, ka atšķirīgā attieksme, kas izriet no attiecīgā tiesiskā regulējuma, neatbilst objektīvi atšķirīgām situācijām LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Šis fakts izriet jau no Tiesas judikatūras [20], un pamatoti, jo pretējas nostājas rezultātā tiktu noliegta jebkāda kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamība tikai tādēļ vien, ka pieejamā informācija par aktīviem ārzemēs nav pietiekama salīdzinājumā ar informāciju par aktīviem, kas izvietoti valsts teritorijā.

33. To paturot prātā, kā norāda Komisija un Spānijas valdība, ar strīdīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētajiem mērķiem – cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – var attaisnot ierobežojumu, kas izriet gan no LESD 65. panta 1. punkta b) apakšpunkta, gan no judikatūras [21].

34. Tātad galvenais jautājums šajā lietā ir par strīdīgā tiesiskā regulējuma samērīgumu.

E. Par apskatāmā tiesiskā regulējuma samērīgumu

1. Par aktīvu atzīšanu par nedeklarētiem ienākumiem bez iespējas atsaukties uz noilgumu (pirmais iebildums)

35. Ar pirmo iebildumu Komisija apgalvo, ka nesamērīgs ierobežojums ir tas, "ka pienākuma sniegt informāciju neizpilde vai novēlota 720. veidlapas iesniegšana izraisa to, ka šie aktīvi tiek atzīti par nedeklarētiem ienākumiem bez iespējas atsaukties uz noilgumu".

[19] Spriedums, 1979. gada 20. februāris, *Rewe-Zentral* (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Šajā nozīmē skat. spriedumus X un *Passenheim-van Schoot*, 36.–40. punkts, un 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 30.–33. punkts).

[21] Skat., piemēram, spriedumu, 2004. gada 4. marts, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. punkts).

a) Apskatāmais tiesiskais regulējums

36. Pirmais iebildums attiecas uz Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. pantā un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. pantā ietvertajiem noteikumiem. Šīs tiesību normas, kas būtībā ir identiskas, attiecas uz nedeklarētiem ienākumiem un ietver vienu vispārēju noteikumu un vienu īpašu noteikumu.

37. Saskaņā ar *vispārējo* noteikumu īpašumi vai tiesības, kuru valdījums, deklarēšana vai iegūšana neatbilst nodokļu maksātāja deklarētajiem ienākumiem vai kapitālam, tiek uzskatīti par nedeklarētiem ienākumiem un tiek iekļauti tā taksācijas perioda kopējā nodokļa bāzē, kurā nodokļu administrācija tos ir atklājusi. Tomēr šie ienākumi netiks iekļauti nodokļa bāzē, ja nodokļu maksātājs pierādīs, ka attiecīgās tiesības vai īpašumu viņš ir ieguvis "laikposmā, attiecībā uz kuru iestājies noilgums" [22]. Saskaņā ar manu izpēti administrācijas tiesībām pārrēķināt nodokļu parādu konkrēti ir piemērojams četru gadu noilguma termiņš, kas sākas nākamajā dienā pēc dienas, kurā beidzas tiesību aktos paredzētais termiņš attiecīgās deklarācijas iesniegšanai [23]. Praksē, kā es to saprotu, nodokļu maksātājs tātad var izvairīties no šo aktīvu iekļaušanas nodokļa bāzē pēc četriem gadiem no brīža, kad šie aktīvi bija jādeklarē.

38. Runājot par *īpašo* noteikumu, tas attiecas uz tādu īpašumu vai tiesību valdījumu, deklarēšanu vai iegādi, attiecībā uz ko noteiktajā termiņā nav ticis izpildīts 720. veidlapā paredzētais pienākums sniegt informāciju. Šādi īpašumi vai tiesības tiek uzskatīti par nedeklarētiem ienākumiem un tiek iekļauti kopējā nodokļa bāzē. Attiecībā uz šo aktīvu kategoriju iepriekš minētais noilguma noteikums nav paredzēts. Tādējādi saskaņā ar šo noteikumu, lai izvairītos no ienākumu iekļaušanas nodokļa bāzē, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka "minētie īpašumi vai tiesības ir iegūtas, izmantojot deklarētus ienākumus vai ienākumus, kas gūti taksācijas gados, par kuriem viņam šis nodoklis nebija jāmaksā" [24].

b) Lietas dalībnieku argumenti

1) Komisijas argumenti

39. Komisija norāda, ka pienākuma iesniegt 720. veidlapu neizpilde noteiktajos termiņos rada prezumpciju par tādu ienākumu gūšanu, kuri atbilst attiecīgo īpašumu un tiesību vērtībai un kuri tiek atzīti par nedeklarētiem ienākumiem, un no tā izriet pienākums maksāt fizisko personu ienākuma nodokli vai uzņēmumu ienākuma nodokli par ienākumiem, attiecībā uz kuriem tiek prezumēts, ka tie atbilst kopējai to īpašumu un tiesību vērtībai, uz kuriem attiecas deklarēšanas pienākums.

40. Tā neuzskata, ka šī prezumpcija pati par sevi ir nesamērīgs pasākums, jo tā rodas tādēļ, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis materiāltiesisku pienākumu samaksāt nodokļus [25]. Taču tiesiskā regulējuma nesamērīgums slēpjoties faktā, ka nodokļu maksātājs nevar atsaukties uz noilgumu,

[22] Skat. Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 1. punktu un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 1.–5. punktu.

[23] Šis noilguma termiņš un tā piemērošanas noteikumi ir paredzēti *LFG* 66. panta a) punktā un 67. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

[24] Skat. Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktu un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktu.

[25] Tādējādi tā norāda, ka, sākot no brīža, kad kvalifikācija par ienākumiem izriet no tā, ka nodokļu maksātājs nav izpildījis materiāltiesisku nodokļu maksāšanas pienākumu, šāda kvalifikācija nozīmē nodokļu parāda atgūšanu pēc nodokļu administrācijas iniciatīvas, lai koriģētu tāda nodokļu maksātāja situāciju, kurš sākotnēji nebija pakļauts spēkā esošajiem nodokļu noteikumiem.

lai izvairītos no šīs prezumpcijas. Proti, ja īpašumu un tiesību ārvalstīs īpašnieks nav iesniedzis 720. veidlapu noteiktajos termiņos, viņš nevarot atsaukties uz noteikumu par noilgumu, kas nosaka termiņu nodokļu administrācijas rīcībai, lai koriģētu nodokļu bāzes.

41. Šie Komisijas izvirzītie argumenti, kuru mērķis ir pierādīt šā noteikuma aspekta nesamērīgumu, kā es tos izprotu, būtībā ietver divas daļas.

42. Pirmā daļa attiecas uz situāciju, kurā nodokļu maksātājs *ir samaksājis* ienākuma nodokli. Konkrētāk, runa ir par īpašu situāciju, kurā īpašumu vai tiesību iegūšana ārvalstīs ir notikusi vairāk nekā pirms četriem gadiem, skaitot no datuma, kad pirmo reizi iesniegta 720. veidlapa [26], un kurā tādējādi ienākumu, ar kuriem šie īpašumi vai tiesības tika iegādāti, aplikšana ar nodokli arī ir notikusi vairāk nekā pirms četriem gadiem, un kurā nodokļu maksātājam tajā brīdī bija jāmaksā šis nodoklis, bet tam nav nekādu pierādījumu, ka viņš šos ienākumus ir deklarējis nodokļu iestādēm [27]. Komisija uzskata, ka šādā situācijā, ja īpašuma vai tiesību īpašnieks nevar pierādīt, ka ir samaksājis attiecīgo ienākuma nodokli, viņš arī nevar atsaukties uz noilgumu, lai izvairītos no nodokļu administrācijas veicamās korekcijas. Tādējādi tas, ka nav iespējams pierādīt tā ienākuma nodokļa samaksu, kurš atbilst ārvalstīs esošiem aktīviem, esot neatspēkojams pieņēmums par krāpšanu nodokļu jomā. Komisija atgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nevar pamatot ar tādiem apstākļiem kā nodokļu maksātāja rezidenta ārvalstīs īpašumā esoši īpašumi [28].

43. Šajā ziņā Komisija atspēko Spānijas valdības apgalvoto, ka pierādīšanas pienākums ir nodokļu administrācijai, līdz ar ko šai iestādei esot jāveic atbilstoša izmeklēšana, lai pārbaudītu nodokļu maksātāja faktisko situāciju un attiecīgi rīkotos. Tās ieskatā, attiecīgajā tiesiskajā regulējumā šāda prakse neesot aprakstīta un neesot neviena dokumenta, ar kuru varētu pierādīt, ka Spānijas iestādes tādu faktiski būtu piemērojušas. Tiesiskais regulējums nodokļu maksātājam skaidri un saistoši uzliek pienākumu pierādīt ienākumu deklarēšanu vai neapliekamību ar nodokli. Turklāt 720. veidlapas tiesiskā regulējuma piemērošanas konkrēti piemēri pierādot, ka pierādīšanas pienākums ir īpašumu un tiesību īpašniekam, kurš noteiktajā termiņā nav izpildījis pienākumu sniegt informāciju.

44. Otrā daļa attiecas uz "pilnīgu noilguma neesamību". Tādējādi Komisija uzskata, ka gadījumā, ja nav izpildīts 720. veidlapā paredzētais informēšanas pienākums vai ja šī veidlapa ir iesniegta novēloti, pastāv "noilguma nepiemērojamība".

45. Šajā ziņā tā būtībā uzskata, *pirmām kārtām*, ka noilguma neesamība neesot piemērota izvirzītā mērķa sasniegšanai, jo tas vien, ka 720. veidlapa tiek iesniegta noteiktajos termiņos, ļauj nodokļu maksātājam saglabāt šajā brīdī jau iegūto noilguma termiņu, pat ja acīmredzami ir runa par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

46. *Otrām kārtām*, pilnīga noilguma neesamība neesot arī nepieciešama, lai sasniegtu attiecīgajā tiesiskajā regulējumā izvirzītos mērķus, ņemot vērā Savienības līmenī pastāvošos nodokļu informācijas apmaiņas instrumentus.

[26] Attiecībā uz šo četru gadu termiņu skat. šo secinājumu 37. punktu.

[27] Komisija uzskata, ka tad, ja kāds aktīvs ārvalstīs ir iegūts taksācijas gadā, attiecībā uz kuru nodokļu administrācijas tiesības noteikt nodokļu parādu vai pieprasīt tā samaksu ir noilgušas, ir pilnīgi iespējams, ka nodokļu maksātājs nav saglabājis dokumentus, kas pierāda to ienākumu deklarēšanu, par kuriem šis aktīvs ir ticis iegādāts.

[28] Skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 60. punkts), un pēc analoģijas – spriedumu, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 51. punkts).

47. Konkrētāk, Komisija precizē, ka tā neapstrīd faktu, ka brīdī, kad 2012. gadā tika pieņemts 720. veidlapas regulējums, neviens no pastāvošajiem instrumentiem nodokļu informācijas apmaiņas jomā neļāva iegūt atbilstošu informāciju par īpašumiem un tiesībām ārvalstīs. Taču laikposmā no 2012. gada līdz 2017. gadam informācijas apmaiņas sistēma Savienības līmenī esot ievērojami mainījusies, un datumā, kad tika izdots argumentētais atzinums, tas ir, 2017. gada 15. februārī – kas ir datums, kurš būtu ņemams vērā, Tiesai vērtējot izskatāmajai prasībai piemērojamās tiesību normas –, Savienības mērogā pastāvošie informācijas apmaiņas instrumenti esot ļāvuši dalībvalstīm iegūt vajadzīgo informāciju par ārvalstīs esošajiem īpašumiem un tiesībām, lai veiktu atbilstošas nodokļu pārbaudes.

48. Proti, *pirmkārt*, uz informāciju, kas ir jāpaziņo, izmantojot 720. veidlapu, lielā mērā esot attiekusies Direktīva 2011/16.

49. Šā konstatējuma pamatojumam Komisija atsaucas uz īpašajiem noteikumiem, kas attiecas uz trim īpašumu kategorijām, kuras paredzētas 720. veidlapā.

50. Saistībā ar informāciju par *bankas kontiem* tā norāda uz Direktīvas 2011/16 8. panta 3.a punktu, kā arī uz pielikumiem, kas ietver automātisku informācijas apmaiņu par bankas kontiem, tostarp noguldījumu kontiem un turētāja kontiem. Šī informācijas apmaiņa attiecoties uz "personām, kurām ir jāiesniedz deklarācija". Runa esot par fiziskajām personām un struktūrām, kas nav: i) kapitālsabiedrības, kuru kapitāla daļas tiek regulāri tirgotas vienā vai vairākos vispāratzītos vērtspapīru tirgos; ii) kapitālsabiedrības, kuras ir saistītas ar i) punktā aprakstīto sabiedrību; iii) publiskas struktūras; iv) starptautiskās organizācijas; v) centrālās bankas vai vi) finanšu iestādes [29].

51. Saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8. panta 3.a punkta a) apakšpunktu informācija, kas nosūtāma ar automātiskās apmaiņas sistēmas starpniecību, ietverot visu informāciju, kas vajadzīga, lai identificētu konta turētāju, finanšu iestādi, kura kontu uztur, un pašu kontu. Informācija ietverot arī konta bilanci vai vērtību. Turētāja kontu gadījumā informācija attiecoties uz procentu kopējo bruto summu, dividenžu kopējo bruto summu un kopējo bruto ienākumu summu, kas gūti no kontā esošajiem aktīviem, kā arī kopējiem bruto ieņēmumiem no finanšu aktīvu pārdošanas vai atpirkšanas. Noguldījumu konta gadījumā informācija, ar kuru ir jāapmainās, ietverot kopējo bruto procentu summu, kas iemaksāti kontā vai kreditēti uz kontu kalendārajā gadā vai citā attiecīgā atskaites periodā. Jebkāda cita konta gadījumā informācijai esot jāietver kopējā bruto summa, kas izmaksāta vai kreditēta konta turētājam.

52. Atbilstoši minētā 8. panta 3.a punkta a) apakšpunktam ar automātiski apmaināmo informāciju esot pietiekami, lai noteiktu ienākuma nodokļa summu, kāda maksājama sakarā ar ārvalstīs turētiem bankas kontiem.

53. Turpinājumā Komisija norāda, ka ar Direktīvu 2011/16 ieviestā automātiskā informācijas apmaiņa uzliek personām, kurām ir jāiesniedz deklarācija, pienākumu iekļaut tajā informāciju par citā dalībvalstī turētajām *vērtībām*. Attiecībā uz vērtībām, kas tiek turētas noguldījumu kontos vai turētāja kontos, lielākajā daļā gadījumu apmaināmā informācija esot tāda pati kā informācija par bankas kontiem, un tas šajā gadījumā ļaujot arī noteikt nodokļa summu par atbilstošajiem ienākumiem.

[29] Direktīvas 2011/16 I pielikuma VIII iedaļas D.2. punkts.

54. Runājot par *tiesībām vai dzīvības apdrošināšanas līgumiem*, uz kuriem neattiecas citi Savienības tiesību akti, atbilstoši Direktīvas 2011/16 8. panta 1. punkta c) apakšpunktam arī uz tiem varot attiecināt informācijas automātisku apmaiņu par ikvienu taksācijas periodu. Šādā gadījumā informācija attiecoties uz dalībvalsts rezidentiem neatkarīgi no tā, vai runa ir par fiziskajām personām vai struktūrām, un ļaujot dalībvalstu nodokļu administrācijām noteikt šiem ienākumiem piemērojamo nodokļu apmēru.

55. Visbeidzot informācija par *nekustamajiem īpašumiem*, ar ko iespējams automātiski apmainīties saskaņā ar minētās direktīvas 8. panta 1. punkta e) apakšpunktu, attiecoties vienlaikus gan uz īpašumu, gan uz ienākumiem no šiem īpašumiem neatkarīgi no tā, vai tie pieder dalībvalsts rezidentēm fiziskajām personām vai struktūrām. Šī informācija ļaujot aprēķināt ienākuma nodokļus, kas atbilst šiem īpašumiem un tiesībām.

56. *Otrkārt*, lai gan *automātiskās* informācijas apmaiņas sistēma neattiecas uz visu informāciju, uz kuru attiecas deklarēšanas pienākums atbilstoši 720. veidlapai [30], dalībvalstu nodokļu administrācijas šādos gadījumos tomēr varētu izmantot informācijas apmaiņu *pēc pieprasījuma* (kas nav automātiska), kā tas ir paredzēts Direktīvas 2011/16 5.–7. pantā.

57. *Treškārt*, Komisija uzsver to, ka Savienības mērogā pastāvošās informācijas apmaiņas sistēmas iespējamās nepilnības, uz kurām norāda Spānijas valdība, nevar mainīt šos faktus. No Tiesas pastāvīgās judikatūras un it īpaši no tās sprieduma Komisija/Beļģija [31] izrietot, ka starp dalībvalstu iestādēm pastāvošie savstarpējās palīdzības mehānismi ir pietiekami, lai ļautu dalībvalstij pārbaudīt nodokļu maksātāju deklarāciju par to ienākumiem citā dalībvalstī ticamību. Tiesa arī esot nospriedusi, ka līdz ar to, lai gan sadarbības instrumenti praksē ne vienmēr darbojas apmierinoši un bez aizķeršanās, dalībvalstis nevar atsaukties uz iespējamām grūtībām, ar ko tās var sastapties, ievācot nepieciešamo informāciju, vai nepilnībām, kas var rasties to nodokļu iestāžu sadarbības procesā, lai attaisnotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu.

58. *Trešām kārtām* un katrā ziņā, Komisija uzskata, ka, lai gan dalībvalsts rīcībā esošās informācijas par īpašumiem vai tiesībām, kas pieder tās rezidentiem ārvalstīs, nepietiekamība var pamatot *ilgāku* nodokļu pārrēķina termiņu, ciktāl tā mērķis ir ļaut nodokļu iestādēm lietderīgi izmantot savstarpējās palīdzības mehānismus [32], ar to nevarot attaisnot noteikuma par noilgumu *pilnīgu neesamību*, kas ir risinājums, kurš parasti tiek atstāts vissmagākajiem cilvēktiesību pārkāpumu gadījumiem.

[30] Komisijas ieskatā, tas tā ir bankas kontu un vērtspapīru gadījumā, ja to īpašnieki ir biržā kotētas sabiedrības un to saistītie uzņēmumi vai finanšu iestādes. Automātiskās informācijas apmaiņas sistēma neattiecoties arī uz informāciju par pilnvarotajām personām (kuras nav īpašnieki) attiecībā uz noteiktiem finanšu kontiem, kas minēti 720. veidlapā. Turklāt tajā neesot ietverta arī informācija par vērtspapīriem, kas netiek turēti kontos finanšu iestādēs.

[31] Spriedums, 2013. gada 6. jūnijs (C-383/10, EU:C:2013:364, 52. un 53. punkts).

[32] Skat. spriedumus X un *Passenheim-van Schoot*, 62.–75. punkts, un 2011. gada 15. septembris, *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 35. punkts).

2) Spānijas valdības argumenti

59. Attiecībā uz Komisijas argumentu pirmo daļu Spānijas valdība apstrīd to, ka pastāvētu neatspēkojama prezumpcija par krāpšanu. Šajā ziņā tā precizē, ka Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts [33] ir pret krāpšanu vērsta klauzula, bet tajā nav paredzēta nekāda krāpšanas prezumpcija. Proti, lai piemērotu šo tiesību normu, nodokļu administrācijai esot jāpierāda divi elementi: pirmkārt, tas, ka nodokļu maksātājs nav deklarējis aktīvus atbilstoši 720. veidlapai, lai gan viņam bija pienākums to darīt, un, otrkārt, tas, ka nodokļu maksātājs nav samaksājis ienākuma nodokli par ienākumiem, kas saistīti ar šo aktīvu iegādi.

60. Apstāklis, ka nodokļu maksātājs nav saglabājis tā taksācijas gada deklarāciju, par kuru viņš apgalvo, ka viņam ir ticis uzlikts nodoklis, nenozīmējot, ka administrācija automātiski uzskata, ka viņam ir nedeklarēti ienākumi. Šādos gadījumos nodokļu administrācijai esot jāpārbauda tas, ko ir apgalvojis nodokļu maksātājs un, ja tā to neizdara, prezumpcijas pamatā esošo faktu nevarot pierādīt (proti, ka nodokļu maksātāja attiecīgie ienākumi nav tikuši aplikti ar nodokli), un neesot pamata uzskatīt, ka pastāv nedeklarēti ienākumi. Šaubu gadījumā nebūs pamata veikt pārrēķinu, jo viens no prezumpcijas pamatā esošajiem faktiem nebūs pierādīts. Savukārt, ja nodokļu maksātājs vēlēsies izvairīties no Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta piemērošanas, pamatojoties uz to, ka viņš iepriekš, izmantojot 720. veidlapu, ir deklarējis ienākumus, par kuriem ir iegādāti nedeklarētie īpašumi vai tiesības, pietikšot norādīt, kurās iepriekšējās nodokļu deklarācijās viņš šos ienākumus ir deklarējis. Nodokļu administrācijai tas tādējādi būšot jāpārbauda.

61. Lai pamatotu šos konstatējumus, Spānijas valdība atsaucas uz vairākām tiesību normām par pierādīšanas pienākumu [34]. Šis pienākums piekrītot nodokļu administrācijai, un tas esot skaidri norādīts šo secinājumu 34. zemsvītras piezīmē minētajā tiesiskajā regulējumā. Tā atsaucas, piemēram, uz spriedumu saistībā ar pārrēķinu atbilstoši Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktam, ar kuru attiecīgā nodokļu piedziņa esot atcelta, jo *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija) secināja, ka nodokļu maksātājs bija apgalvojis, ka viņš ir ticis aplikts ar nodokli, un bija iesniedzis viņa rīcībā esošos dokumentus un ka administrācija nebija pielikusi pūles, lai sniegtu atbilstošus pierādījumus par pretējo [35].

[33] Jānorāda, ka Komisija prasībā nav precizējusi, uz kurām Spānijas tiesību normām attiecas tās pirmais iebildums. Tomēr prasības atbilstošo tiesību normu kontekstā tā citējusi gan Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. pantu, gan Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. pantu. Līdz ar to es Komisijas pirmo iebildumu saprotu tādējādi, ka tas attiecas uz abām šīm tiesību normām. Šajā ziņā jāatzīmē, ka Spānijas valdība iebildumu rakstā, atsaucoties uz Komisijas pirmo iebildumu, norāda tikai uz Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktu. To paturot prātā, tā kā Spānijas valdība ierosina Tiesai noraidīt prasību kopumā, es saprotu Spānijas valdības izvirzītos argumentus par Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktu tādējādi, ka tie ir attiecināmi arī uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktu.

[34] Pirmkārt, attiecībā uz pārbaudes procedūru, piemērojot Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktu, *LFG* 105. panta "Pierādīšanas pienākums" 1. punktā ir norādīts, ka "nodokļu piemērošanas procedūrās personai, kas atsaucas uz savām tiesībām, ir jāpierāda tās veidojošie fakti". Otrkārt, *LFG* 102. panta "Paziņojums par nodokļu piedziņu" 2. punkta c) apakšpunktā kā elements, kam obligāti ir jābūt norādītam šajos piedziņas paziņojumos, ir minēts "šo pēdējo pamatojums, ja tas neatbilst nodokļu maksātāja sniegtajai informācijai vai tā veiktajai tiesiskā regulējuma piemērošanai vai interpretācijai, norādot faktus un būtiskos elementus, kas ir tā pamatā, kā arī juridisko pamatojumu". Treškārt, Spānijas valdība atsaucas uz "pierādīšanas priekšmeta tuvuma teoriju", kas iekļauta 2000. gada 7. janvāra *Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil* (Likums par civilprocesu; 2000. gada 8. janvāra *BOE* Nr. 7) 217. pantā, saskaņā ar kuru ir jāņem vērā katra lietas dalībnieka iespējamība un iespējas iesniegt pierādījumus. Lai gan principā katram lietas dalībniekam esot jāpierāda fakti, kurus tas apgalvo sev par labu, saskaņā ar *LFG* 106. panta 1. punktu "pierādīšanas priekšmeta tuvuma teorijas" piemērošana nozīmējot, ka tad, ja nodokļu maksātājs paziņo, ka neglabā dokumentus attiecībā uz saviem nodokļiem, lai pierādītu, ka viņam ir ticis uzlikts nodoklis, nodokļu administrācijai šī informācija ir jāmeklē savos arhīvos, lai pārbaudītu, vai viņam patiešām ir bijis uzlikts nodoklis. Ceturtkārt, šie noteikumi un principi esot ietverti arī 2015. gada 1. oktobra *Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas* (Vienotā administratīvā procesa likums; 2015. gada 2. oktobra *BOE* Nr. 236). Piektkārt un visbeidzot, *LFG* 141. un 145. pantā esot noteikts, ka nodokļu iestādēm ir "jāizmeklē nodokļu maksāšanas saistību faktiskie apstākļi, lai atklātu tos, kurus administrācija nav zinājusi", un "jāpārbauda nodokļu maksātāju iesniegto deklarāciju patiesums un precizitāte".

[35] *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) 2019. gada 16. janvāra lēmums (R. G. 4253/2016).

62. Attiecībā uz Komisijas argumentu otro daļu Spānijas valdība vispirms norāda, ka Komisija vadās pēc kļūdaina pieņēmuma, jo tā uzskata, ka 720. veidlapas regulējums neietver noilgumu. Patiesībā tādējādi tiekot konkrēti piemērots *actio nata* princips, saskaņā ar kuru tiesību vai prasības celšanas noilguma termiņu var sākt skaitīt tikai no brīža, kad šo tiesību īpašnieks uzzina par šādu tiesību vai šādas prasības esamību [36]. Šā principa piemērošana tādējādi nozīmējot, ka četru gadu noilguma termiņš [37] sākas no brīža, kad nodokļu administrācijai kļūst zināmi ar nodokļu uzlikšanas faktu saistītie elementi, kas tai ļauj sākt izmeklēšanu, vai nu pateicoties informācijai, ko sniegusi cita valsts, izmantojot automātisku vai vienreizēju informācijas apmaiņu, vai nodokļu maksātāja vai trešo personu sniegtajai informācijai. Tātad neesot tā, ka noilgums nepastāvētu.

63. To precizējot, Spānijas valdība būtībā apgalvo, ka *actio nata* princips nav piemērojams gadījumos, kad īpašums atrodas Spānijā. Tomēr šīs attiecībā uz noilgumu atšķirīgās attieksmes starp Spānijā izvietotajiem aktīviem un aktīviem, kas atrodas ārvalstīs, pamatā esot objektīvs iemesls.

64. *Pirmām kārtām*, Spānijas teritorijā Spānijas nodokļu administrācija var īstenot savas pilnvaras bez ierobežojumiem attiecībā uz jebkuru īpašumu un tiesībām, it īpaši *fishing expeditions* (pieprasījumi pēc nejaušības principa) formā, bet ne tad, ja šie īpašumi un tiesības atrodas ārvalstīs. Šajā ziņā Spānijas valdība atgādina, ka nedeklarēti ienākumi atbilstot īpašumiem un tiesībām, par kurām nodokļu administrācijai nekas nav zināms un attiecībā uz kurām, lai tās atklātu, būtu jāveic izmeklēšana, ko tā nevarētu veikt pilnā apmērā, jo tās ierēdņi, piemēram, nevar rīkoties ārpus Spānijas teritorijas. Ņemot vērā šīs grūtības, esot pilnīgi pamatoti, ka noilguma termiņu sāk skaitīt no brīža, kad kļūst zināms par šiem īpašumiem un tiesībām, kuri atrodas ārvalstīs un ir radījuši nedeklarētus ienākumus un attiecībā uz kuriem nav bijis iespējams veikt izmeklēšanu, veicot pasākumus, kādi tiktu izmantoti, ja šie ienākumi būtu gūti Spānijas teritorijā.

65. Šajā ziņā Tiesa esot atzinusi īpaša noilguma regulējuma pastāvēšanu, ja dalībvalstij ir jāīsteno savas pilnvaras to īpašumu un tiesību vietā, kas atrodas ārvalstīs [38]. Tiesa arī esot apstiprinājusi, ka atšķirīgi administrācijai pakļauto personu tiesību noilguma termiņi salīdzinājumā ar nodokļu administrācijai atvēlētajiem esot pamatoti ar to, ka administrācijai nav zināmi nepieciešamie dati un tā var rīkoties tikai no brīža, kad saņem nodokļu deklarāciju [39], un tas it īpaši esot piemērojams gadījumos, kad īpašumi un/vai aktīvi ir tikuši slēpti un kad iegūt informāciju par tiem ar esošajiem instrumentiem ir praktiski neiespējami.

66. *Otrām kārtām*, Spānijas valdība apstrīd Komisijas apgalvoto, ka Savienībā pastāvošie sadarbības instrumenti esot pietiekami. Šajā ziņā tā izvirza vairākus argumentus, kurus īsumā var izklāstīt šādi.

67. Iesākumā tā precizē, ka, tā kā Komisijas prasība nav vērsta uz to, lai daži 720. veidlapas regulējuma aspekti tiktu atzīti par spēkā neesošiem no argumentētā atzinuma datuma, proti, 2017. gada 15. februāra, ir jāizvērtē starptautiskās savstarpējās palīdzības situācija 2012. gadā – gadā, kurā 720. veidlapa tika ieviesta –, nevis 2017. gada februārī. To paturot prātā, tā katrā ziņā

[36] Spānijas valdības ieskatā, šis *actio nata* noteikums ir vispārīgi paredzēts Spānijas Civilkodeksa 1969. pantā (1889. gada 25. jūlija *Gaceta de Madrid* – tagad *BOE* – Nr. 206). Spānijas valdība norāda, ka ne vien noteikuma par *actio nata* piemērošana nav pretrunā Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta gramatiskajam saturam, kurā nav minēta "noilguma nepiemērojamība", bet tā arī izriet no šā noteikuma jēgas un sistēmiskās interpretācijas, kas atbilst noilguma institūta mērķim.

[37] Attiecībā uz četru gadu noilguma termiņu skat. šo secinājumu 37. punktu un 23. zemsvītras piezīmi.

[38] Skat. spriedumu X un *Passenheim-van Schoot*, 86. punkts.

[39] Skat. spriedumu, 2008. gada 8. maijs, *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 50. un nākamie punkti).

uzskata, ka pašlaik pastāvošie instrumenti starptautiskās informācijas apmaiņas jomā joprojām ir nepietiekami, lai noskaidrotu, vai ārvalstīs, iespējams, ir Spānijas nodokļu maksātāju īpašumi un tiesības ar ekonomisku vērtību un fiskālu attiecināmību.

68. Šajā ziņā Spānijas valdība vispirms uzsver, ka Komisija ir atzinusi, ka informācija, kas iegūta, izmantojot 720. veidlapu, ne pilnībā sakrīt ar informāciju, kuru var iegūt, piemērojot Direktīvu 2011/16[40].

69. Turpinājumā tā atzīmē, ka automātiska informācijas apmaiņa Direktīvas 2011/16 3. panta 9. punkta a) apakšpunkta izpratnē ir pakārtota "pieejamās informācijas" principam, ar ko saprot "informāciju, kas ir reģistrēta informācijas paziņotājas dalībvalsts nodokļu reģistros un ko var iegūt saskaņā ar minētās dalībvalsts informācijas vākšanas un apstrādes procedūrām". Līdz ar to informācija, kas ir automātiskas apmaiņas priekšmets, var nebūt attiecīgo ienākumu gūšanas vietas valsts rīcībā vai nu tāpēc, ka tās tiesiskajā regulējumā noteikti ienākumi vai īpašumi netiek aplikti ar nodokli un netiek pieprasīta informācija šajā ziņā, vai arī tāpēc, ka persona, kurai ir pienākums sniegt informāciju, neatkarīgi no tā, vai runa ir par nodokļu maksātāju vai trešo personu, nav deklarējusi ienākumus vai īpašumu, par kuriem informācija ir jāsniedz. Tā atgādina, ka spriedumā X un *Passenheim-van Schoot*[41] Tiesa esot nospriedusi, ka dalībvalsts noteiktās nodokļu pārbaudes nevar būt atkarīgas no citas dalībvalsts vai trešās valsts rīcības, šajā gadījumā no konkrētajā situācijā pieejamās informācijas. Turklāt saistībā ar informāciju par bankas kontiem Direktīvas 2011/16 8. panta 3.a punkta izpratnē nodokļu administrācija nevar būt droša, ka saņem nepieciešamo informāciju attiecībā uz iepriekšpastāvējušiem kontiem šīs direktīvas izpratnē, proti, 2015. gada 31. decembrī uzturētajiem kontiem[42], jo attiecībā uz šiem kontiem nodokļu maksātāja dzīvesvieta tiek noteikta saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kas tādējādi var atšķirties vienā vai otrā dalībvalstī.

70. Visbeidzot, Spānijas valdības ieskatā, lai gan situācija informācijas apmaiņas jomā šajos pēdējos gados ir būtiski mainījusies, tomēr būtu jānorāda, ka pašreizējā situācija nebūt nav salīdzināma ar valsts situāciju un ka tās praktiskai un efektīvai īstenošanai, iespējams, būs vajadzīgs laiks, lai, ņemot vērā tās sarežģītību, to pienācīgi pielāgotu daudzās skartajās valstīs un dažādos valsts tiesiskajos regulējumos un praksē.

c) Vērtējums

71. Atgādināšu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pienākumu neizpildes procedūrā tieši Komisijai ir jāpierāda, ka apgalvotā pienākumu neizpilde pastāv. Tieši tai ir jāsniedz Tiesai vajadzīgie elementi, lai pēdējā minētā varētu pārbaudīt, vai šī pienākumu neizpilde pastāv, turklāt Komisija nedrīkst pamatoties uz pieņēmumiem[43]. Kā turpinājumā paskaidrošu, es uzskatu, ka aplūkojamajā gadījumā Komisija lielā mērā nav sniegusi Tiesai nepieciešamos pierādījumus, lai tā varētu pārbaudīt, vai apgalvotā pienākumu neizpilde pastāv.

[40] Spānijas valdība it īpaši norāda, ka šī direktīva neattiecas nedz uz informāciju par vērtspapīriem (akcijas, kapitāla daļas), tiesībām un ienākumiem, kas deponēti, tiek pārvaldīti vai saņemti kādā citā dalībvalstī un par ko ir jāsniedz informācijas deklarācija, nedz uz informāciju par tiesībām uz nekustamajiem īpašumiem, kas nav attiecīgajai personai piederošie īpašumi (dalīta laika īpašumtiesības, izmantošanas un lietošanas tiesības, īpašumtiesības bez lietojuma tiesībām) un kas arī ir jādeklarē.

[41] Skat. šī sprieduma 61. punktu.

[42] Skat. jēdzienu "iepriekšpastāvējis konts" Direktīvas 2011/16 I pielikuma VIII iedaļas C.9. punktā.

[43] Skat. it īpaši spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, Komisija/Somija (C-246/08, EU:C:2009:671, 52. punkts un tajā minētā judikatūra).

72. Tas, manā ieskatā, izriet no fakta, ka Komisijas prasība ir ļoti īsi formulēta. Turklāt Spānijas valdība iebildumu rakstā uz Komisijas apgalvojumiem ir atbildējusi ļoti detalizēti, izvirzot vairākus argumentus, kuru pamatotību, manuprāt, no pirmā acu uzmetiena nevar izslēgt. Replikas rakstā Komisija tikai daļēji atbild uz šiem argumentiem, un, manā ieskatā, tā tātad nav pienācīgi atbildējusi uz Spānijas valdības argumentiem. Tādēļ es uzskatu, ka Tiesas rīcībā lielā mērā nav nepieciešamo elementu, lai pārbaudītu, vai pastāv Komisijas apgalvotā pienākumu neizpilde.

1) Par jautājumu par noilguma "pilnīgu neesamību" (otrā daļa)

73. Attiecībā uz jautājumu par to, vai 720. veidlapas neiesniegšana vai tās novēlota iesniegšana nozīmējot "noilguma nepiemērojamību", kas pats par sevi būtu nesamērīgi [44], es uzskatu par nepieciešamu, *pirmkārt*, precizēt attiecīgā noteikuma tvērumu.

74. Konkrēti, gadījumā, ja noteiktajā termiņā nav iesniegta 720. veidlapa, Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkts ļauj nodokļu administrācijai veikt korekcijas saistībā ar ienākumiem, kas atbilst ārvalstīs izvietotiem aktīviem, kuri nonākuši nodokļu maksātāju īpašumā, pat ja šie aktīvi ir iegūti vēl laikposmā, attiecībā uz kuru iestājies noilgums brīdī, kad nodokļu administrācija tos atklāj. Šis fakts izriet no paša šo tiesību normu formulējuma, un Spānijas valdība turklāt to nav apstrīdējusi. Citiem vārdiem sakot, četru gadu noilguma termiņš, kas ļauj nodokļu maksātājam, kuram pieder Spānijā izvietoti aktīvi, izvairīties no aplikšanas ar nodokli tikai tādēļ, ka attiecīgie aktīvi ir iegūti vairāk nekā pirms četriem gadiem, skaitot no brīža, kad šie aktīvi bija jādeklarē, nav piemērojams aktīviem, uz kuriem attiecas 720. veidlapa.

75. Praksē attiecībā uz šādiem aktīviem iepriekš minētās tiesību normas ļauj nodokļu administrācijai veikt nodokļu pārrēķinu neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes brīža un tātad bez ierobežojuma laikā. Tādējādi uz tiem attiecas "noilguma nepiemērojamība", kā to pamatoti apgalvo Komisija. Šajā ziņā norādāms, ka Spānijas valdības sniegtā informācija par *actio nata* principu nevar būt pamats konstatēt pretējo. Šis princips nozīmē vienīgi to, ka nodokļu administrācijai, ja tai ir norādes attiecībā uz kādu ar nodokli apliekamo objektu, iespējamais nodokļu parāds ir jāpārrēķina četru gadu laikā. Tādējādi, pat ja tiktu piemērots šis princips, ko Komisija turklāt, šķiet, neapstrīd [45], noilguma nepiemērojamība saglabājas tajā ziņā, ka tad, ja vien nodokļu administrācija ievēro četru gadu termiņu, tā var veikt nodokļu pārrēķinu neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes brīža [46].

76. *Otrkārt*, attiecībā uz šāda "noilguma nepiemērojamības" noteikuma samērīgumu ir jānosaka, vai tas ir *piemērots*, lai nodrošinātu tajā izvirzītā mērķa sasniegšanu, un vai tas nepārsniedz to, kas ir *nepieciešams* tā sasniegšanai.

77. Attiecībā uz šo pirmo jautājumu Tiesa jau ir nospriedusi – tas, ka dalībvalsts piemēro ilgāku pārrēķina termiņu attiecībā uz citā dalībvalstī turētiem vai atklātiem ar nodokli apliekamiem aktīviem, palīdz nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, jo šāds tiesiskais regulējums var atturēt nodokļu maksātājus, kuriem šādi aktīvi ir, no to

[44] Atzīmējams, ka pēc tam, kad Tiesā tika celta šī prasība sakarā ar pienākumu neizpildi, Tiesā tika saņemts *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* (Katalonijas Augstā tiesa, Spānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu (lieta C-330/20). Minētajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa būtībā interesējas par to pašu jautājumu, par kuru ir runa šajā lietā, proti, par Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punktā paredzētā noilguma noteikuma samērīgumu un par informācijas apmaiņas regulējuma ietekmi šajā ziņā.

[45] Komisija tikai apgalvo, ka runa ir par "gadījumu ar pilnīgu noilguma termiņa neesamību".

[46] Piemēram, nekas neliedz pārrēķinu veikt vairākus gadu desmitus pēc attiecīgo aktīvu iekļaušanas nodokļu maksātāju īpašumā, ja šā notikuma datums ir tāds, kurā nodokļu administrācija uzzina par šo aktīvu esamību.

slēpšanas vai no saistībā ar tiem gūto ienākumu slēpšanas no nodokļu iestādēm, lai vēlāk nesaskartos ar nodokļu pārrēķinu [47]. Aplūkojamajā gadījumā tomēr ir jāatzīmē, ka strīdīgais noilguma termiņš ir piemērojams tikai tad, ja 720. veidlapa nav tikusi aizpildīta noteiktajos termiņos. Tātad šis termiņš nav piemērojams vispārīgi tajos gadījumos, kad aktīvi atrodas ārvalstīs. To paturot prātā, es neesmu pārliecināts, ka šis noteikums nav piemērots, lai nodrošinātu tajā izvirzītā mērķa sasniegšanu, kā to apgalvo Komisija. Protams, nodokļu maksātāji, kas noteiktajā termiņā ievēro pienākumu sniegt informāciju, saglabā tiesības uz noilgumu attiecībā uz iespējamiem slēptiem ienākumiem, iegādājoties īpašumus vai tiesības, kas tiem atrodas ārvalstīs [48]. Taču, ja kāds nodokļu maksātājs vēlas slēpt ienākumus, man šķiet maz ticams, ka viņš visupirms vēlas ievērot informēšanas pienākumu, lai varētu izmantot noilgumu.

78. Turpinot – attiecībā uz strīdīgā noilguma termiņa nepieciešamību es uzskatu, ka Komisija ir iesniegusi pierādījumus, ka tas pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirzīto mērķi, bet tikai attiecībā uz dažiem no īpašumiem, uz kuriem attiecas 720. veidlapa, proti, jauniem bankas kontiem Direktīvas 2011/16 izpratnē (turpmāk tekstā – "jaunie bankas konti") [49].

79. Konkrētāk, kā paskaidrošu i) iedaļā, es uzskatu, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka tad, ja dalībvalsts rīcībā saskaņā ar automātiskās un obligātās apmaiņas sistēmu ir vai var būt pietiekama informācija par aktīviem, kādi tās nodokļu maksātājiem pieder ārvalstīs, lai noteiktu atbilstošos nodokļus, garāka noilguma termiņa piemērošana pārsniedz izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo. Šajā ziņā, kā izklāstīšu ii) iedaļā, es uzskatu, ka Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka 2017. gada argumentētajā atzinumā noteiktajā datumā, kas ir vērā ņemamais datums prasības izvērtēšanai [50], Spānijas nodokļu administrācijas rīcībā saskaņā ar Direktīvu 2011/16 bija vai varēja būt pietiekama informācija par jaunajiem banku kontiem, kas tās nodokļu maksātājiem ir ārvalstīs, lai noteiktu atbilstošos nodokļus.

i) No judikatūras izrietošie principi

80. Manuprāt, Tiesa ir sniegusi divus papildu judikatūras kritērijus, kuriem ir nozīme šajā lietā.

81. *Pirmām kārtām*, Tiesa ir lēmusi par to, vai dalībvalstij ir jāpiemēro garāks pārrēķina termiņš gadījumā, ja pastāv aizdomas par citā dalībvalstī esošu ar nodokli apliekamu aktīvu slēpšanu, un par Savienības mēroga informācijas apmaiņas instrumentu ietekmi šajā ziņā [51]. Tomēr, kā paskaidrošu, ir jānorāda, ka šī judikatūra, pirmkārt, ir izstrādāta īpašajā kontekstā ar iepriekšējo Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā [52], kas bija priekštece šajā lietā aplūkotajai direktīvai. It īpaši, kā paskaidrošu, šī iepriekšējā direktīva atšķiras no tās, par kuru ir runa izskatāmajā lietā, jo tā neļāva dalībvalstu nodokļu administrācijām *automātiski* un *obligāti* iegūt informāciju par saviem nodokļu maksātājiem.

47 Spriedumi X un *Passenheim-van Schoot*, 51. un 52. punkts, un 2011. gada 15. septembris, *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 32. punkts).

48 Šo Komisijas uzsvērto aspektu Spānijas valdība ir apstiprinājusi.

49 Jēdziens "jauni konti" Direktīvas 2011/16 I pielikuma VIII iedaļas C.10. punktā ir definēts kā finanšu konti, kas atvērti kopš 2016. gada 1. janvāra.

50 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts pienākumu neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā bija argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās. Skat. spriedumu, 2020. gada 28. janvāris, Komisija/Itālija (Maksājumu kavējumu novēršanas direktīva) (C-122/18, EU:C:2020:41, 58. punkts un tajā minētā judikatūra). 2017. gada 15. februāra argumentētajā atzinumā noteiktais termiņš bija divi mēneši pēc tam, kad Spānijas valdība saņēmusi šo atzinumu.

51 Runa ir par spriedumu X un *Passenheim-van Schoot* un 2011. gada 15. septembra spriedumu *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586), uz kuriem atsaukušies arī lietas dalībnieki.

52 Padomes direktīva (1977. gada 19. decembris) (OV 1977, L 336, 15. lpp.).

Otrkārt, Tiesa ir lēmusi tikai par noilguma termiņa, kas konkrēti *pagarināts* par 12 gadiem, piemērošanu, ko tā atzina par samērīgu, bet nav risinājusi jautājumu par noilguma termiņu, kas atbilst "noilguma nepiemērojamībai", kā tas ir aplūkojamajā gadījumā.

82. Attiecīgajā judikatūrā Tiesa ir nošķīrusi divu veidu gadījumus, nosakot, vai pagarināts noilguma termiņš pārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai: pirmais atbilst situācijai, kurā ar nodokli apliekamie objekti ir tikuši slēpti un nodokļu iestādēm nav nekādu norāžu, kas ļautu sākt izmeklēšanu, un otrais atbilst situācijai, kurā informācija par šiem ar nodokli apliekamajiem objektiem ir minēto iestāžu rīcībā [53].

83. Tiesa vien vispārīgi ir atzinusi nepieciešamību pagarināt pārrēķina termiņu šajā pirmajā gadījumā. Tādējādi tā būtībā ir secinājusi, ka šādā gadījumā pirmajai dalībvalstij, raugoties no Direktīvas 77/799 skatpunkta, nav bijis iespējams vērsties otras dalībvalsts kompetentajās iestādēs, lai šīs pēdējās tai iesniegtu informāciju, kas nepieciešama, lai pareizi noteiktu nodokļa summu [54]. Kā Tiesa to būtībā ir norādījusi, šī iepriekšējā direktīva neļāva dalībvalstu nodokļu administrācijām automātiski un obligāti iegūt bankas datus par saviem nodokļu maksātājiem [55]. Tādēļ, ja vien attiecīgās dalībvalsts rīcībā jau nebija norāžu, kas tai ļautu vērsties citu dalībvalstu kompetentajās iestādēs, izmantojot savstarpēju palīdzību, tā nevarēja iegūt vajadzīgo informāciju, lai noteiktu pareizu nodokļa summu.

84. Šādā situācijā Tiesa ir atzinusi nepieciešamību pagarināt pārrēķina termiņu, pamatojoties uz to, ka risks nodokļu maksātājam, ka viņa dzīvesvietas dalībvalsts nodokļu iestādes atklās slēptus aktīvus un ienākumus, ir mazāks citā dalībvalstī esošu aktīvu un ienākumu gadījumā nekā valstī esošu aktīvu un ienākumu gadījumā [56].

85. Attiecībā uz otro gadījumu Tiesa ir nospriedusi, ka gadījumā, ja dalībvalsts nodokļu iestāžu rīcībā ir norādes, kas tām ļauj vērsties citu dalībvalstu kompetentajās iestādēs, izmantojot savstarpējo palīdzību saskaņā ar Direktīvu 77/799, lai pēdējās minētās sniegtu tām informāciju, kas nepieciešama, lai noteiktu pareizu nodokļa summu, tad nav attaisnojams, ka pirmā dalībvalsts piemēro garāku pārrēķina termiņu, kurš nav tieši mērķēts uz to, lai ļautu tās nodokļu iestādēm lietderīgi izmantot savstarpējās palīdzības mehānismus, un kurš tiek piemērots tad, ja ar nodokli apliekamie objekti atrodas kādā citā dalībvalstī [57].

86. Šajā ziņā, *otrām kārtām*, no otra judikatūras kritērija izriet, ka tad, ja starp dalībvalstu iestādēm pastāvošie savstarpējās palīdzības mehānismi ir pietiekami, lai ļautu dalībvalstij veikt vajadzīgās pārbaudes, dalībvalstis, lai attaisnotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu, nevar atsaukties uz iespējamām grūtībām savākt nepieciešamo informāciju vai nepilnībām sadarbībā starp to nodokļu administrācijām, pat ja nav izslēgts, ka praksē iepriekš minētais sadarbības instruments ne vienmēr darbojas apmierinoši un bez šķēršļiem [58]. Citiem vārdiem

[53] Skat. spriedumus X un *Passenheim-van Schoot*, 62., 63. un 74. punkts, un 2011. gada 15. septembris, *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 33. punkts).

[54] Skat. spriedumu X un *Passenheim-van Schoot*, 64. un 65. punkts.

[55] Šajā nozīmē skat. spriedumu X un *Passenheim-van Schoot*, 64. un 65. punkts.

[56] Skat. spriedumu X un *Passenheim-van Schoot*, 72. un 73. punkts.

[57] Skat. spriedumus, X un *Passenheim-van Schoot*, 74. un 75. punkts, un 2011. gada 15. septembris, *Halley* (C-132/10, EU:C:2011:586, 35. un 36. punkts).

[58] Skat. it īpaši spriedumus, 1992. gada 28. janvāris, *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 18. punkts); 2006. gada 14. septembris, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 50. punkts), kā arī 2014. gada 23. janvāris, Komisija/Beļģija (C-296/12, EU:C:2014:24, 43. punkts).

sakot, ja starp dalībvalstu iestādēm pastāvošie savstarpējās palīdzības mehānismi ir pietiekami, lai ļautu dalībvalstij veikt vajadzīgās pārbaudes, dalībvalstij ir jāpieņem tas, ka pārbaudi var būt grūtāk veikt citā dalībvalstī nekā savā teritorijā [59].

87. Manā ieskatā, no minētā arī izriet, ka tad, ja sadarbības instruments nedarbojas apmierinoši, kā rezultātā dalībvalsts nesaņem vajadzīgo informāciju, tai ir jāsazinās ar otru dalībvalsti, lai atrisinātu problēmu, un vajadzības gadījumā jāsazinās ar Komisiju [60]. Turpretī dalībvalsts nevar piemērot pagarinātu noilguma termiņu, lai novērstu to, ka tai nav sniegta vajadzīgā informācija.

88. No iepriekš minētās judikatūras izriet, ka gadījumā, ja Spānijas nodokļu administrācija var iegūt nepieciešamo informāciju, izmantojot automātisko un obligāto apmaiņu, lai noteiktu pareizu nodokļa summu, šī iestāde nevar, lai attaisnotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu, atsaukties uz iespējamajām grūtībām, ar kādām tā sastapusies, apkopojot vajadzīgo informāciju, vai nepilnībām, kas varētu rasties sadarbībā starp dalībvalstu nodokļu administrācijām, un šajā saistībā noteikt pagarinātu noilguma termiņu.

89. Manā ieskatā, Tiesas izveidotais nošķīrums ir pamatots. Proti, ja vienīgais nodokļu administrācijas informācijas avots par aktīviem, kuri apliekami ar nodokli, ir pats nodokļu maksātājs, tad atklāt slēptus aktīvus attiecīgajai dalībvalstij ir sarežģītāk nekā situācijā, kad nodokļu administrācijas rīcībā šī informācija nonāk informācijas apmaiņas režīma ietvaros, un ar to ir pamatota garāka noilguma termiņa piemērošana.

90. No iepriekš minētā izriet, ka strīdīgā noilguma termiņa nepieciešamība izskatāmajā lietā ir atkarīga, pirmkārt, no jautājuma par to, vai ar automātisko un obligāto informācijas apmaiņu saskaņā ar Direktīvu 2011/16 ir pietiekami, lai ļautu Spānijas nodokļu administrācijai veikt vajadzīgās pārbaudes nolūkā noteikt pareizu nodokļa summu. Ja tas tā ir, Spānijas nodokļu administrācija – pretēji tās apgalvotajam – nevar atsaukties uz iespējamām grūtībām, lai piemērotu pagarinātu noilguma termiņu.

ii) Vai ar automātisko un obligāto apmaiņu saskaņā ar Direktīvu 2011/16 ir pietiekami, lai ļautu Spānijas nodokļu administrācijai veikt vajadzīgās pārbaudes?

91. Lietas dalībniekiem šajā jautājumā ir atšķirīgi viedokļi. Komisija uzskata, ka Direktīva 2011/16 ļautu Spānijas nodokļu administrācijai iegūt informāciju, kas nepieciešama, lai veiktu atbilstošas nodokļu pārbaudes attiecībā uz 720. veidlapā minētajiem aktīviem, bet Spānijas valdība tam nepiekrīt.

92. Manuprāt, ir jānošķir trīs gadījumi.

93. *Pirmkārt*, informācija par bankas kontiem, kuri minēti 720. veidlapā. Šajā ziņā Direktīvas 2011/16 8. panta 3.a punkta a) apakšpunktā, skatot to kopā ar šajā tiesību normā minēto I un II pielikumu, dalībvalstīm, kā to pamatoti norāda Komisija, ir noteikts pienākums automātiski apmainīties ar informāciju par finanšu kontiem [61], lai tās varētu veikt vajadzīgās pārbaudes un

[59] Šajā ziņā skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, 54. un 55. punkts).

[60] Kā pēdējais līdzeklis tai saglabājas iespēja sākt procedūru sakarā ar pienākumu neizpildi saskaņā ar LESD 259. pantu. Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2017. gada 27. aprīlis, *A-Rosa Flussschiff* (C-620/15, EU:C:2017:309, 46. punkts), un 2018. gada 6. februāris, *Altun* u.c. (C-359/16, EU:C:2018:63, 45. punkts).

[61] Sīkāku informāciju skat. šo secinājumu 51. punktā.

noteikt pareizu nodokļa summu pārrobežu situācijās [62]. Katras dalībvalsts finanšu iestādēm šī informācija jāpaziņo kompetentajai iestādei, lai šī pēdējā šo informāciju nosūtītu pārējām dalībvalstīm.

94. Spānijas valdība ir izvirzījusi divus argumentus, lai pierādītu, kāpēc šī tiesību norma tomēr neļautu nodokļu administrācijai iegūt savā rīcībā attiecīgo informāciju.

95. Šajā ziņā būtu jānoraida arguments par "pieejamās informācijas" principu. Jākonstatē, ka uz informāciju par finanšu kontiem neattiecas nosacījums par pieprasītās informācijas pieejamību [63]. Turpinot – attiecībā uz argumentu par iepriekšpastāvējušiem kontiem man ir nopietnas šaubas par to, ka praksē tas nozīmētu, ka dalībvalstis nesaņem attiecīgo informāciju. Tomēr Komisija šajā jautājumā nav sniegusi nevienu pretargumentu, un līdz ar to es uzskatu, ka tā nav norādījusi judikatūrā prasītos elementus [64], kas ļauj pārbaudīt, vai šajā ziņā ir notikusi jebkāda pienākumu neizpilde [65].

96. Tādējādi es uzskatu, ka tikai attiecībā uz jaunajiem banku kontiem Komisija ir juridiski pietiekami pierādījusi, ka Spānijas nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija. No minētā izriet, ka strīdīgā noilguma termiņa piemērošana pārsniedz to, kas ir nepieciešams attiecībā uz šo aktīvu kategoriju [66].

97. Runājot par iepriekšpastāvējušiem kontiem, piemērojamā strīdīgā noilguma termiņa ilgums man nešķiet nesamērīgs.

98. Proti, atgādināšu, ka līdz šim brīdim Tiesa vien spriedumā X un *Passenheim-van Schoot* ir lēmusi par noilguma termiņa, kas pagarināts par 12 gadiem un kas tika aplūkots minētajā lietā, konkrētu samērīgumu, ko tā atzina par samērīgu [67].

99. Izskatāmajā lietā Tiesai ir jāizlemj jautājums, vai dalībvalsts – gadījumā, ja aktīvi, par kuriem tai nav zināms, tiek slēpti ārvalstīs, – var veikt nodokļu pārrēķinu arī neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes brīža un tātad šajā ziņā neierobežoti laikā. Manā ieskatā, atbilde ir apstiprinoša. Jāatzīmē, pirmām kārtām, ka Tiesas norādītie iemesli spriedumā X un *Passenheim-van Schoot*, atzīstot nepieciešamību dalībvalstīm piemērot pagarinātu noilguma termiņu [68], ir piemērojami arī aplūkojamajā gadījumā. Otrām kārtām, ņemot vērā līdz šim sasniegto saskaņošanas līmeni

62 Šajā ziņā skat. Direktīvas 2011/16 1., 2. un 10. apsvērumu.

63 Skat. Direktīvas 2011/16 10. apsvērumu. Saistībā ar abiem Spānijas valdības argumentiem skat. šo secinājumu 69. punktu.

64 Skat. šo secinājumu 71. punktu.

65 Atzīmējams, ka Spānijas valdības izvirzītais arguments par iepriekšpastāvējušiem kontiem ir izklāstīts atbildes rakstā uz repliku kā atsauce uz Spānijas valdības atbildi uz Komisijas argumentēto atzinumu. Kaut gan Komisijai nebija iespējams atbildēt uz atbildes rakstu uz repliku, jo ar to tiek pabeigts rakstveida process Tiesā, šis Spānijas valdības arguments tai tomēr bija zināms, un tādējādi tai bija iespēja uz to atbildēt.

66 Konkrēti, strīdīgā noilguma termiņa nesamērīgums materializējas brīdī, kad Spānijas nodokļu administrācija *nesaņem* informāciju no citām dalībvalstīm par savu nodokļu maksātāju jaunajiem finanšu kontiem saskaņā ar iepriekš minētajiem noteikumiem, lai gan šī informācija būtu bijusi jāsniedz. Tādējādi šādās situācijās *actio nata* principa piemērošana nozīmē, ka pārrēķina četru gadu termiņš nesākas, tajā pašā laikā nodokļu administrācija saskaņā ar iepriekš minēto judikatūru nevar atsaukties uz grūtībām, kas radušās, ievācot nepieciešamo informāciju, vai nepilnībām, kas var rasties sadarbībā starp dalībvalstu nodokļu administrācijām, lai attaisnotu Līgumā garantēto pamatbrīvību ierobežojumu. Savukārt, ja informācija *faktiski tiek sniegta*, piemēram, pirms 720. veidlapas iesniegšanai paredzēto termiņu beigām, *actio nata* noteikuma sekas šādā situācijā neizraisīs nekādu faktisku noilguma termiņa pagarinājumu salīdzinājumā ar termiņu, kas piemērojams valsts iekšējās situācijās.

67 Konkrēti, tā nosprieda, ka šis termiņš ir samērīgs, jo dalībvalsts izvēle ierobežot šo termiņu laikā un noteikt šo ierobežojumu atkarībā no termiņa, kas piemērojams kriminālprocesa sākšanai par krāpšanu nodokļu jomā, nešķita nesamērīga (spriedums X un *Passenheim-van Schoot*, 69. punkts).

68 Šajā ziņā skat. šo secinājumu 83., 84. un 89. punktu.

nodokļu jomā, kas ir ļoti ierobežots, un ņemot vērā nepieciešamību dalībvalstīm cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, ko Tiesa tādējādi ir atzinusi, es uzskatu, ka dalībvalstīm šajā jomā ir plaša rīcības brīvība, tajā skaitā piemērot aplūkojamo tiesību normu [69].

100. *Otrkārt*, pastāv to aktīvu kategorija, uz kuriem attiecas 720. veidlapa un par kuriem notiek automātiskā apmaiņa saskaņā ar Direktīvas 2011/16 8. panta 1. punktu [70]. Attiecībā uz šo aktīvu kategoriju Spānijas valdībai ir taisnība, apgalvojot, ka automātiskā informācijas apmaiņa ir pakļauta "pieejamās informācijas" principam [71]. Būtībā šis princips nozīmē, ka dalībvalstīm ir pienākums tikai apmainīties ar informāciju, kas ir pieejama valsts nodokļu datubāzēs. Nav prasīta nekāda cita datu vākšana kā tikai tā, ko nodokļu iestādes veikušas iekšējām nodokļu vajadzībām.

101. Lai gan es atzīstu, ka automātiskā apmaiņa attiecībā uz šīs kategorijas aktīviem principā tātad var būt ierobežota, man ir nopietnas šaubas par to, vai tas tā ir praksē attiecībā uz visiem minētajiem aktīviem, kā to apgalvo Spānijas valdība. Proti, Direktīvas 2011/16 8. panta 1. punktā ir ietvertas piecas īpašumu kategorijas, un vismaz attiecībā uz nekustamo īpašumu man šķiet maz ticams, ka dalībvalstu rīcībā nav vajadzīgās informācijas, lai attiecīgā dalībvalsts varētu aprēķināt pareizu nodokļa summu [72].

102. To paturot prātā, Komisija nav atbildējusi uz šiem Spānijas valdības apgalvojumiem, un, manuprāt, tā tātad nav sniegusi argumentus, kas ļautu Tiesai tos viennozīmīgi noraidīt [73]. No minētā izriet, ka Komisija nav iesniegusi vajadzīgos pierādījumus tam, ka Spānijas nodokļu administrācija ir spējīga veikt nepieciešamās pārbaudes attiecībā uz šo aktīvu kategoriju. Turklāt šo secinājumu 97.–99. punktā izklāstīto iemeslu dēļ uzskatu, ka attiecībā uz šo aktīvu kategoriju strīdīgais noilguma termiņš nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs.

103. *Treškārt*, runājot par Direktīvā 2011/16 neparedzēto informāciju [74], attiecībā uz šo aktīvu kategoriju Spānijas nodokļu administrācija nekādu informāciju nesaņem sistemātiski un automātiski saskaņā ar minēto direktīvu. Šo secinājumu 97.–99. punktā izklāstīto iemeslu dēļ uzskatu, ka attiecībā uz šo aktīvu kategoriju strīdīgais noilguma termiņš nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs.

104. Noslēdzot – es uzskatu, ka tikai attiecībā uz informācijas kategoriju par jaunajiem banku kontiem Komisija ir iesniegusi pierādījumus par noilguma termiņa nesamērīgumu. Tādēļ ierosinu Tiesai pieņemt pirmo iebildumu, ciktāl Spānijas valdība attiecībā uz šo aktīvu kategoriju ir paredzējusi strīdīgo noilguma termiņu.

[69] Atzīmēšu, ka, ņemot vērā *actio nata* principu, ja nodokļu iestādes rīcībā ir norādes par kādu ar nodokli apliekamo objektu, tai iespējamā nodokļa parāda pārrēķins ir jāveic četru gadu laikā. Tā kā šis termiņš ir tāds pats kā termiņš, kāds ir piemērojams iekšējās situācijās, runa nav par pagarinātu pārrēķina termiņu, kura īpašais mērķis nav ļaut tās nodokļu iestādēm lietderīgi izmantot savstarpējās palīdzības mehānismus un kurš tiek īstenots, ja attiecīgie ar nodokli apliekamie objekti ir citā dalībvalstī, kā Tiesa to ir minējusi spriedumā X un *Passenheim-van Schoot*.

[70] Runa ir par tiesībām vai dzīvības apdrošināšanas līgumiem, kas minēti šīs direktīvas 8. panta 1. punkta c) apakšpunktā, un nekustamajiem īpašumiem, kas minēti šī 1. punkta e) apakšpunktā.

[71] Atbilstoši Direktīvas 2011/16 8. panta 1. punktam katras dalībvalsts kompetentā iestāde, veicot automātisko apmaiņu, paziņo citas dalībvalsts kompetentajai iestādei "informāciju [..], kas [tai] ir pieejama". Šajā ziņā šīs direktīvas 3. panta 9. punktā ir precizēts, ka pieejamā informācija minētās direktīvas 8. panta 1. punkta izpratnē nozīmē informāciju, kas ir reģistrēta informācijas paziņotājas dalībvalsts nodokļu reģistros un ko var iegūt saskaņā ar minētās dalībvalsts informācijas vākšanas un apstrādes procedūrām.

[72] Attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem dalībvalstu rīcībā parasti ir reģistri ar visu atbilstošo informāciju.

[73] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 12. jūlijs, Komisija/Vācija (C-562/10, EU:C:2012:442, 53. un 61. punkts).

[74] Attiecībā uz šo informāciju skat. šo secinājumu 30. un 40. zemsvītras piezīmi.

2) Par neapstrīdamas prezumpcijas par krāpšanu nodokļu jomā esamību (pirmā daļa)

105. Attiecībā uz neapstrīdamas prezumpcijas esamību par krāpšanu nodokļu jomā uzskatu, ka Komisijas izvirzītie argumenti ir jānoraida.

106. Ir taisnība, ka prezumpcijas par krāpšanu nodokļu jomā ieviešanu nevar pamatot tikai ar apstākli, ka nodokļu maksātāja situācijā ir ārvalsts elements [75]. Turklāt tiesību norma, ar kuru krāpnieciskas rīcības esamība tiek prezumēta tikai tādēļ, ka tajā paredzētie nosacījumi ir izpildīti, nedodot nodokļu maksātājam nekādu iespēju atspēkot šo prezumpciju, principā pārsniedz to, kas ir nepieciešams izvirzīto mērķu sasniegšanai [76].

107. To paturot prātā, Komisija tomēr nav iesniegusi pierādījumus tam, ka izskatāmajā lietā runa būtu par neatspēkojamu prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā.

108. Pirmkārt, ir jākonstatē, ka neiespējamība atsaukties uz noilguma termiņu neietekmē iespēju atspēkot prezumpciju par krāpšanu [77]. Otrkārt, papildus jautājumam par noilgumu atliek noskaidrot, vai nodokļu maksātājs tomēr var izvairīties no Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punkta piemērošanas un tādējādi likt šķēršļus tādu summu iekļaušanai nodokļa bāzē, kas atbilst ārvalstīs esošo īpašumu vai tiesību vērtībai gadījumā, ja šīs summas ir tikušas apliktas ar nodokli, bet nodokļu maksātājs nespēj vai vairs nevar pierādīt, ka tās ir tikušas deklarētas. Šajā ziņā jautājumi, par kuriem ir strīds starp lietas dalībniekiem, būtībā ir saistīti ar attiecīgā tiesiskā regulējuma piemērojamību gan regulējuma līmenī, gan tā īstenošanas līmenī [78].

109. Šajā ziņā atgādinu, ka it īpaši saistībā ar kādas valsts tiesību normas īstenošanu, lai pierādītu valsts pienākumu neizpildi, ir jāiesniedz īpaši pierādījumi salīdzinājumā ar tiem, kuri parasti tiek ņemti vērā saistībā ar prasību sakarā ar pienākumu neizpildi, kas attiecas tikai uz valsts tiesību normas saturu. Šādos apstākļos pienākumu neizpildi var konstatēt, tikai pietiekami dokumentēti un detalizēti pierādot, ka valsts iestādes un/vai tiesas ir īstenojušas praksi, kura tām tiek pārmesta un par kuru attiecīgā dalībvalsts saucama pie atbildības [79].

110. Attiecībā uz aplūkojamā tiesiskā regulējuma piemērojamību uzskatu, ka Spānijas valdība, atsaucoties uz vairākām tiesību normām par pierādīšanas pienākumu, kā arī spriedumu šajā jautājumā, ir pārliecinoši paskaidrojusi, ka pierādīšanas pienākums ir nodokļu administrācijai, un tādēļ, ja nodokļu maksātājs nesaglabā dokumentus, kas pierāda to ienākumu deklarēšanu, par kuriem ir iegūti viņa aktīvi, no tā automātiski neizriet, ka viņam ir nedeklarēti ienākumi Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta izpratnē [80]. Komisija nav iesniegusi

[75] Šajā nozīmē skat., piemēram, spriedumus, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 51. punkts); 2011. gada 5. maijs, Komisija/Portugāle (C-267/09, EU:C:2011:273, 33.–49. punkts), kā arī 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 60. punkts).

[76] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82. punkts); 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 50. punkts); 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 37. punkts), kā arī 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstīs reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 88. punkts).

[77] Proti, atsaukšanās uz noilgumu pēc savas būtības tikai ļauj nepieļaut sekas, kādas būtu jāizraisa prezumpcijas piemērošanai, un tas ir atšķirīgi, jo krāpšanas konstatācija saglabājas. Apstāklis, ka attiecīgās tiesību normas automātiski neļauj izvairīties no prezumpcijas par krāpšanu nodokļu jomā tikai tādēļ, ka runa ir par aktīviem, kas iegūti laikposmā, attiecībā uz kuru iestājies noilgums, pats par sevi nav pielīdzināms neatspēkojamai prezumpcijai par krāpšanu.

[78] Tādējādi Komisija šajā jautājumā atsaucas gan uz Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta formulējumu, gan uz šā tiesiskā regulējuma konkrētas piemērošanas piemēriem. Skat. šo secinājumu 43. punktu.

[79] Skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, Komisija/Beļģija (C-287/03, EU:C:2005:282, 28. punkts).

[80] Jānorāda, ka Spānijas valdības argumentos ir minēts tikai Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts. Tā kā runa ir par vispārējiem principiem, es tomēr to saprotu tādējādi, ka šie argumenti attiecas arī uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktu.

pierādījumus, kas ļautu šo paskaidrojumu noraidīt. It īpaši – šīs tiesību normas formulējums pats par sevi nav tāds, kas nepieļautu Spānijas valdības izmantoto interpretāciju. Turpinājumā attiecībā uz nodokļu administrācijas praksi ir jākonstatē, ka Komisijas norāde uz "konkrētiem piemērošanas piemēriem", nesniedzot sīkākus precizējumus, neatbilst kritērijam par pietiekami dokumentētu un detalizētu pārmestās prakses pierādīšanu.

111. No minētā izriet, ka Komisija nav iesniegusi nepieciešamos pierādījumus, lai pierādītu neatspēkojamas prezumpcijas par krāpšanu esamību.

112. Noslēgumā ierosinu Tiesai daļēji pieņemt pirmo iebildumu, ciktāl, pienākuma iesniegt informāciju par jaunajiem bankas kontiem neizpildes vai novēlotas izpildes gadījumā paredzot nodokļu administrācijas tiesības veikt no tā izrietošo nodokļu parāda pārrēķinu neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes datuma, Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

2. Par proporcionālo naudas sodu 150 % apmērā (otrais iebildums)

113. Ar otro iebildumu Komisija apgalvo – tas, ka "gadījumā, ja nav izpildīts informēšanas pienākums attiecībā uz ārvalstīs esošiem īpašumiem un tiesībām vai ja 720. veidlapa ir iesniegta novēloti, automātiski [tiek uzlikts] proporcionāls naudas sods 150 % apmērā", ir nesamērīgs ierobežojums.

a) Apskatāmais tiesiskais regulējums

114. Šis iebildums attiecas uz normu, kas ietverta abos Likuma Nr. 7/2012 papildu noteikumos. Šajos noteikumos ir paredzēts sods par pārkāpumu nodokļu jomā, kas izriet no Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkta un līdzīgas normas, kura ietverta Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktā, piemērošanas. Šajā ziņā Likuma Nr. 7/2012 pirmajā papildu noteikumā ir paredzēts, ka, piemērojot šīs tiesību normas, "nosaka pārkāpumu nodokļu jomā", kas tiks uzskatīts par "sevišķi smagu", un par to tiks uzlikts naudas sods 150 % apmērā. Naudas sods tiks aprēķināts, pamatojoties uz nodokļa summu, kas piemērojama attiecīgo īpašumu un tiesību vērtībai.

b) Lietas dalībnieku argumenti

1) Komisijas argumenti

115. Komisija uzskata, ka proporcionālais 150 % naudas sods esot nesamērīgs gan tā bardzības, gan automātiskā un negrozāmā rakstura dēļ.

116. Runājot par naudas soda bardzību, 150 % likme esot ievērojami augstāka par progresīvo sankciju likmēm, kuras piemērojamas novēlotas nodokļu deklarēšanas gadījumā, jo to apmērs esot 5 %, 10 %, 15 % un 20 % atkarībā no tā, vai nokavējums ir attiecīgi 3, 6, 12 mēneši vai vairāk[81]. Šīs zemākās likmes esot jāsalīdzina ar proporcionālā naudas soda 150 % likmi, jo abos gadījumos runa ir par reakciju uz deklarācijas par ienākumiem, kuri apliekami ar nodokli, iesniegšanu pēc termiņa. To paturot prātā, viszemākie palielinājumi esot sasaistīti ar nodokļu deklarēšanu, kas ir

[81] Runa ir par *LFG* 27. pantu.

tieši saistīta ar *maksāšanas pienākumu*, kamēr smagākais sods 150 % apmērā esot sasaistīts ar informācijas deklarēšanu, izmantojot 720. veidlapu, kas esot vienkāršs *formāls pienākums* paziņot informāciju un kas parasti neietver nodokļu uzlikšanu.

117. Attiecībā uz naudas soda automātisko un negrozāmo raksturu Komisija norāda, *pirmām kārtām*, ka nav nekādu iespēju grozīt naudas sodu 150 % apmērā, jo šāda likme esot piemērojama neatkarīgi no valsts nodokļu iestādēm pieejamā informācijas apjoma [82], attiecīgo aktīvu iegādes datuma (pirms laikposma, attiecībā uz kuru iestājies noilgums, vai tā laikā) un nodokļu maksātāja rīcības, kurš nebūt ne visos gadījumos nav izpildījis pienākumu sniegt informāciju, bet varētu būt to izpildījis, tikai ar nokavēšanos.

118. Attiecībā uz Spānijas valdības minētajā 2017. gada 6. jūnija nodokļu nolēmumā piedāvāto pārrēķina iespēju Komisija norāda, ka saskaņā ar šo nodokļu nolēmumu nodokļu maksātājam, kurš nav ievērojis deklarēšanas pienākumu, ir iespēja koriģēt savu situāciju, apgrieztās maksāšanas ceļā pašam veicot fizisko personu ienākuma nodokļa samaksu pēc noteiktā termiņa kopā ar atbilstošā nodokļa samaksu. Šādā gadījumā naudas soda 150 % apmērā vietā tiktu piemērota nodokļa papildu likme 20 % apmērā. Taču šo nodokļu nolēmumu nevarot ņemt vērā, jo, pirmkārt, tam neesot likuma spēka un neviens elements Likumā Nr. 7/2012, kas ir ar 720. veidlapu saistītā pienākuma juridiskais pamats, neļaujot secināt, ka šāda iespēja pastāv. Otrkārt, nodokļu nolēmuma publicēšanas datums esot vēlāks par Komisijas argumentēto atzinumu, un tas liedzot to ņemt vērā. Attiecībā uz nodokļu administrācijas praksi pirms šā nodokļu nolēmuma publicēšanas – iespēja aizstāt naudas sodu 150 % apmērā ar papildu nodokļa likmi 20 % apmērā nešķiet tāda, ko nodokļu administrācija būtu piemērojusi vienoti, bet gan drīzāk katrā atsevišķā gadījumā. No Komisijas rīcībā esošās informācijas izrietot, ka pirms nodokļu nolēmuma publicēšanas atsevišķos gadījumos, kad 720. veidlapa tika iesniegta pēc termiņa, varēja notikt tā, ka naudas sods 150 % apmērā tika piemērots ārvalstīs esošu īpašumu un tiesību īpašniekam tikai tādēļ vien, ka viņš nevarēja pamatot, ka ir pienācīgi un laikus samaksājis nodokļus par atbilstošajiem ienākumiem.

119. *Otrām kārtām*, tāpat kā gadījumā ar ārvalstīs esošu aktīvu atzīšanu par nedeklarētiem ienākumiem, nodokļu administrācija neveicot nekādu īpašu izmeklēšanu arī gadījumā, ja nav izpildīts deklarēšanas pienākums, ja īpašumu turētājs nevar pierādīt, ka aktīvi atbilst deklarētajiem un ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, un tas novedot pie neatspēkojamas prezumpcijas par krāpšanu nodokļu jomā.

120. *Trešām kārtām*, Komisija uzskata, ka nesamērīgi esot arī tas, ka naudas sods 150 % apmērā tiek piemērots vienlaikus ar attiecīgo ienākumu aplikšanu ar nodokli, kā arī ar fiksētiem naudas sodiem, neņemot vērā no tā izrietošo kopējo nodokļu parādu. It īpaši – var būt gadījumi, kuros kopējais nodokļu parāds pārsniedz ar nodokli apliekamo īpašumu un tiesību vērtību. Komisija atsaucas uz "gadījumiem, kas [tai] darīti zināmi", un min divus vienlaicīgas sankciju piemērošanas piemērus.

2) Spānijas valdības argumenti

121. Savukārt Spānijas valdība iesākumā norāda, ka sankciju samērīgums neatkarīgi no tā, vai runa ir par proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā vai fiksētiem naudas sodiem, esot jāizvērtē tikai valstu tiesām, jo tās nav saskaņotas Eiropas līmenī.

[82] Kā paskaidrots šo secinājumu 47.–57. punktā, pirmajā iebildumā Komisija uzskata, ka dalībvalstu rīcībā ir pietiekami līdzekļi, lai iegūtu informāciju par ārvalstīs esošajiem īpašumiem un tiesībām, lai veiktu atbilstošas nodokļu pārbaudes saskaņā ar Direktīvu 2011/16.

122. To paturot prātā, tā uzskata, ka, runājot, *pirmām kārtām*, par naudas soda bardzību, naudas sods 150 % apmērā un mazāka apmēra palielinājumi, uz kuriem atsaucas Komisija, visupirms neesot salīdzināmi. Tikai pirmajam esot sankcijas raksturs, kas ir vērsts uz to, lai sodītu nodokļu maksātāja rīcību, kurš ir tikai izpildījis pienākumu sniegt informāciju, *neveicot* atbilstošā nodokļa samaksu, savukārt otro vienīgais mērķis esot mudināt nodokļu maksātājus ievērot noteiktos termiņus un atlīdzināt valstij zaudējumus, kas radušies novēlotas nodokļa samaksas dēļ.

123. Turpinot – apstāklis, ka 2017. gada 6. jūnija nodokļu nolēmums ir pieņemts vēlāk par argumentēto atzinumu, nedrīkstētu būt par šķērsli tajā ietvertās interpretācijas ņemšanai vērā. Proti, pirmkārt, nodokļu nolēmumos ir vien sniegta tiesību normu interpretācija bez iespējas tos grozīt vai labot. Līdz ar to neviena jauna piemērojama tiesību norma neizrietot no nodokļu nolēmuma un nodokļu maksātājam labvēlīgas sekas ar atpakaļejošu spēku esot kopš tiesību normas spēkā stāšanās brīža. Turklāt neesot pareizi uzskatīt, ka pārrēķina iespēja nav paredzēta likumā. Šī iespēja un tās sekas vispārīgi esot atzītas *LFG* 27. pantā un 179. panta 3. punktā. No šā tiesiskā regulējuma, kas esot tas pats, kurš analizēts nodokļu nolēmumā, izrietot, ka ir iespējams brīvprātīgi iesniegt novēlotas korekcijas bez sankcijām par samaksas neveikšanu, neskarot iespējamos papildu maksājumus. Šis tiesiskais regulējums esot piemērojams attiecībā uz visām nodokļu deklarācijām, tostarp saistībā ar ārvalstīs esošo īpašumu pārrēķinu, un tas ir bijis spēkā jau kopš Likuma Nr. 7/2012 pieņemšanas. Tātad pārrēķina iespēja esot pastāvējusi pirms priekšraksta publicēšanas. Otrkārt, runājot par Komisijas apgalvojumiem par praksi pirms priekšraksta publicēšanas, tajos vienīgi tiek norādīts, ka pārrēķina iespēju nevar piemērot vienoti, nesniedzot nekādus konkrētus pierādījumus šajā ziņā.

124. Turklāt prasības, kas izriet no Spānijas tiesībās paredzētā samērīguma principa [83], ļaujot administrācijai arī pielāgot sankcijas, lai nodrošinātu, ka tās atbilst pārkāpumiem nodokļu jomā, par kuriem tās tiek piemērotas.

125. Turklāt proporcionālais 150 % naudas sods neesot sankcija par vienkāršu deklarēšanas pienākuma neizpildi, bet gan par ienākumu slēpšanu un atkārtotu maksājamā nodokļa nemaksāšanu, citiem vārdiem sakot, par darbībām, kas saistītas ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tā kā šis naudas sods ir vērsts uz to, lai sodītu nodokļu maksātāja rīcību, neesot iespējams mainīt naudas soda likmi atkarībā no informācijas apjoma, ko trešās personas var sniegt nodokļu administrācijai.

126. *Otrām kārtām*, Spānijas valdība apstrīd naudas soda automātiskumu. Pirmkārt, tā atgādina, ka, lai to varētu uzlikt, ir obligāti jābūt izpildītiem pārkāpumu, par kuru sods tiek noteikts, veidojošajiem elementiem, un šajā ziņā pierādīšanas pienākums ir administrācijai [84]. Otrkārt, tā uzskata, ka nodokļu administrācijai ir jāpierāda arī nodokļu maksātāja vaina, kas citastarp izrietot no *LFG* 178. un 179. panta un 183. panta 1. punkta. Tās ieskatā, Spānijas nodokļu un administratīvajā sistēmā sankcijas nevar tikt noteiktas automātiski un it īpaši sankcijas var tikt piemērotas tikai tad, ja vaina ir tikusi pietiekami pamatota un pierādīta, jo atbilstoši nevainīguma

[83] Spānijas valdība norāda, ka vispārīgi administratīvajās tiesībās sankciju jomā samērīguma princips ir reglamentēts *Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público* (Likums 40/2015 par tiesisko regulējumu publiskajā sektorā) 29. pantā, kura 4. punktā ir noteikts, ka "gadījumā, ja vajadzīgā atbilstība starp piemērojamo sankciju un pārkāpumu veidojošā nodarījuma smagumu, kā arī lietas apstākļi to pamato, iestāde, kuras kompetencē ir pieņemt lēmumu, var noteikt vieglāku sodu". Nodokļu jomā samērīguma princips konkrētāk ir aprakstīts šādos noteikumos: a) *LFG* 3. pantā "Nodokļu sistēmas organizācijas un piemērošanas principi", kura 2. punktā ir paredzēts: "Nodokļu sistēmas piemērošana ir balstīta samērīguma principā [..]", un b) *LFG* 178. pantā "Sodīšanas pilnvaru principi nodokļu jomā", kura otrajā daļā ir paredzēts: "Piemēro jo īpaši likumības, apsūdzības, atbildības, samērīguma un sacīkstes neesamības principus."

[84] Šajā nozīmē skat. šo secinājumu 59.–61. punktu.

prezumpcijas principam pienākums pierādīt faktus un vainu pilnībā gulstas tikai uz administrāciju. Kopš 720. veidlapas izveides no visiem deklarācijas iesniegšanas gadījumiem pēc termiņa tikai 7,6 % gadījumu esot bijis pamats piemērot sankciju nodokļu jomā.

127. Tātad esot nepieciešams, lai vaina tiktu īpaši pamatota un lai tā būtu pierādīta ar pietiekami skaidriem un detalizētiem faktiskajiem apstākļiem, ietverot argumentāciju, kas ļāvusi secināt tās esamību. Kā piemēru Spānijas valdība norāda tiesas nolēmumu [85], ar kuru uzliktais sods atcelts, tiesai secinot, ka lēmumā par soda uzlikšanu ietvertais vainas pamatojums nav pietiekams. Tā arī norāda uz skaitliskiem datiem, kas būtībā ir vērsti uz to, lai pierādītu, ka šāda naudas soda uzlikšana vienmēr ir pakļauta vērtējumam: no 781 pārbaudes procedūras tikai 296 gadījumos bijis pamats sākt sankciju procedūras, un no tām 108 [86] gadījumos nodokļu administrācija esot piemērojusi proporcionālo naudas sodu 150 % apmērā. Tātad tiesiskajā regulējumā neesot ietverta nekāda prezumpcija par krāpšanu nodokļu jomā.

128. *Trešām kārtām*, lai pamatotu naudas soda samērīgumu, Spānijas valdība apgalvo, pirmkārt, ka to var salīdzināt tikai ar citiem naudas sodiem, ar kuriem tiek sodīta atkārtota un sistemātiska īpašumu slēpšana, kas paredz sankcijas robežās no 100 % līdz 150 % [87]. Tātad sods 150 % apmērā esot robežās, kuras *LFG* vispārīgi paredzētas smagākiem gadījumiem, kad nav samaksāts nodokļu parāds. Turklāt vispārīgi smagākos gadījumos, piemēram, noziedzīgu nodarījumu gadījumā pret valsts budžetu, sods varot sasniegt pat 600 % no nesamaksātās summas [88]. Otrkārt, tā 150 % likme varot tikt samazināta piekrišanas gadījumā (30 %) vai ātras samaksas gadījumā (25 %), un tādējādi sodu varot samazināt līdz pat tikai 78,75 %.

129. Turklāt Komisijas apgalvojums par formālā pārkāpuma saistībā ar 720. veidlapas neiesniegšanu un materiāltiesiskā pārkāpuma saistībā ar nepamatotu ienākumu gūšanas korekciju (it kā) "vienlaicīgu piemērošanu" esot kļūdains. Proti, ja nodokļu administrācija pierāda, ka nodokļu maksātāja rīcība ir prettiesiska, tai ir jāuzliek materiāltiesiskais sods, jo formālais pārkāpums tajā jau ir ietverts atbilstoši *LFG* 180. panta 1. punktam [89]. Spānijas valdības ieskatā, ļoti ciešā saikne starp nedeklarēto ienākumu korekciju un 720. veidlapas neiesniegšanu nozīmē, ka tās nevar apsvērt atsevišķi, bet tikai kā vienotu noziedzīgu nodarījumu sakarā ar to, ka tie izdarīti ar identiskiem līdzekļiem.

c) Vērtējums

130. Iesākumā precizēšu, ka pretēji tam, ko apgalvo Spānijas valdība, ir jākonstatē, ka Tiesas kompetencē ir izvērtēt Komisijas iebildumus par sankciju samērīgumu [90].

[85] *Tribunal Económico-Administrativo Central* (Centrālā nodokļu pārsūdzības iestāde) pirmās palātas 2019. gada 14. februāra nolēmums (R. G. 529/2016).

[86] Jānorāda, ka pastāv šaubas par lietu skaitu, kurās ir piemērots sods 150 % apmērā. Proti, Spānijas valdība apsvērumos vienreiz atsaucas uz 108 lietām un vienreiz uz 129 lietām.

[87] Runa esot par *LFG* 191. panta 4. punktu.

[88] Spānijas valdība atsaucas uz 1995. gada 23. novembra *Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal* (Konstitutīvais likums par krimināLkodeksu; 1995. gada 24. novembra *BOE* Nr. 281) 305. pantu.

[89] Šajā tiesību normā ir noteikts, ka "par tādu pašu darbību vai bezdarbību, kas piemērojama kā kritērijs nodarījuma gradācijai, vai kā apstāklis, kas noteic, ka nodarījums kvalificējams kā smags vai sevišķi smags, nevar sodīt kā par atsevišķu nodarījumu".

[90] Lai gan, tā kā sankciju jomā Savienības tiesību akti nav saskaņoti, dalībvalstu kompetencē ir izvēlēties sankcijas, kādas tās uzskata par piemērotām, tām sava kompetence ir jāīsteno, ievērojot tostarp samērīguma principu. Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 12. jūlijs, *Louloudakis* (C-262/99, EU:C:2001:407, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

131. Otrā iebilduma pamatojumam Komisija ir izvirzījusi vairākus atšķirīgus argumentus, no kuriem katrs ir vērsts uz to, lai pierādītu naudas soda 150 % apmērā nesamērīgo raksturu. Lai gan es uzskatu, ka lielākā daļa šo argumentu ir jānoraida (1. iedaļa), tomēr secinu, ka, ņemot vērā risinājumu, kādu es piedāvāju attiecībā uz Komisijas pirmo iebildumu, ir jāpieņem arguments par noilguma termiņa nesamērīgo raksturu (2. iedaļa).

1) Citi Komisijas izvirzītie argumenti papildus argumentam par noilguma termiņa nesamērīgumu

132. Komisijas izvirzītie argumenti šajā jautājumā lielā mērā ir saistīti ar naudas soda raksturu un apjomu, kurus tomēr apstrīd Spānijas valdība. Tātad, lai izvērtētu šos argumentus (ii) iedaļa), vispirms ir jānoskaidro šie divi aspekti (i) iedaļa).

i) Par naudas soda raksturu un apjomu

133. Vispirms pretēji tam, ko apgalvo Komisija, man šķiet esam skaidrs, ka naudas sods 150 % apmērā nav sankcija par vienkārša *formāla* pienākuma neizpildi, bet gan *par materiāltiesiska* pienākuma neizpildi. Proti, kā norāda Spānijas valdība, ko Komisija turklāt neapstrīd, lai uzliktu šo naudas sodu, ir jāpiemēro Likuma par fizisko personu ienākuma nodokli 39. panta 2. punkts un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 121. panta 6. punktā ietvertais noteikums, un tas nozīmē, ka nodokļu maksātājam ir aktīvi ārvalstīs, par kuriem viņš nav samaksājis nodokli, kas viņam būtu bijis jāsamaksā. Šajā ziņā uzsverams, kā tas ir paredzēts pašā Likuma Nr. 7/2012 pirmā papildu noteikuma formulējumā, ka naudas sods 150 % apmērā tiek aprēķināts, pamatojoties uz maksājamā nodokļa summu, un tātad tas ir tieši saistīts ar materiāltiesisko nodokļu maksāšanas pienākumu. Turklāt par formālā pienākuma neizpildi saistībā ar 720. veidlapu sodīšana notiek ar citiem līdzekļiem, proti, ar fiksētiem naudas sodiem, kas ir Komisijas trešā iebilduma priekšmets [91].

134. Turklāt es uzskatu, ka Komisijas izvirzītie argumenti neļauj noraidīt Spānijas valdības skaidrojumu, ka nodokļu administrācijai, lai piemērotu naudas sodu, ir jāpierāda arī nodokļu maksātāja vaina. It īpaši – tas, ka abi Likuma Nr. 7/2012 papildu noteikumi paši neietver skaidru normu par vainu, nekādā ziņā nenozīmē, ka tāda norma nav piemērojama, jo šāda norma, kā to pierāda Spānijas valdība, ir skaidri paredzēta tiesiskajā regulējumā. Tātad Komisija nav iesniegusi vajadzīgos pierādījumus par to, ka naudas sods tiekot uzlikts automātiski gadījumā, ja nav izpildīti pienākumi saistībā ar 720. veidlapu. No minētā arī izriet, ka Komisija nav iesniegusi pierādījumus, ka nodokļu maksātāja rīcība netiekot ņemta vērā, piemērojot naudas sodu, nedz arī ka esot runa par neatspēkojamu prezumpciju par krāpšanu nodokļu jomā.

135. Visbeidzot, runājot par apgalvoto naudas soda negrozāmību, strīds starp lietas dalībniekiem pastāv, pirmkārt, par iespēju koriģēt parādu, kā tā aprakstīta 2017. gada 6. jūnija nodokļu nolēmumā, un, otrkārt, par jautājumu par sodu saskaitīšanu [92].

136. Attiecībā uz šo pirmo punktu norādāms, ka atbilstoši tā formulējumam Likuma Nr. 7/2012 pirmajā papildu noteikumā ir paredzēts fiksēts naudas sods 150 % apmērā. Spānijas valdība ir skaidrojusi, ka, neraugoties uz šo formulējumu, apgrieztās maksāšanas iespēja vispārīgi ir paredzēta *LFG* 27. pantā un 179. panta 3. punktā, kuri esot piemērojami arī saistībā ar 720. veidlapu kopš tās ieviešanas brīža. Ņemot vērā šos noteikumus, kuriem ir likuma spēks, manā ieskatā, nav nozīmes tam, ka nodokļu nolēmums ir stājies spēkā pēc argumentētajā atzinumā

[91] Šajā nozīmē skat. šo secinājumu 144. un 145. punktu.

[92] Turpretī strīda nav par to, ka netiks ņemta vērā administrācijas rīcībā esošā informācija.

noteiktā termiņa [93]. Manuprāt, Komisija nav iesniegusi citus pierādījumus, kas ļautu šo skaidrojumu noraidīt. It īpaši – ar to, ka saskaņā ar Komisijas sniegto informāciju "atsevišķos gadījumos varēja notikt tā", ka naudas sods 150 % apmērā tiek piemērots ārvalstīs esošu īpašumu un tiesību īpašniekam tikai tādēļ, ka viņš nevar pamatot to, ka ir laikus un pienācīgi samaksājis nodokļus par atbilstošajiem ienākumiem, nepietiek, lai sniegtu iepriekš minētajā judikatūrā prasītos pierādījumus [94].

137. Attiecībā uz jautājumu par sodu saskaitīšanu es līdzīgi uzskatu, ka Komisija nav iesniegusi pierādījumus, kas ļautu noraidīt Spānijas valdības skaidrojumus, saskaņā ar kuriem no *LFG* 108. panta izrietot, ka formālais pārkāpums ietilpst materiāltiesiskajā pārkāpumā.

ii) Par naudas soda samērīgumu

138. Šādi precizējot naudas soda apmēru un raksturu, no tā izriet, ka Komisija nav iesniegusi pierādījumus tam, ka naudas sods 150 % apmērā tiek uzlikts automātiski un negrozāmi. To paturot prātā, vēl atliek tās situācijas, kurās naudas sods 150 % apmērā tiek uzlikts, pamatojoties uz to, ka nodokļu maksātājs ir vainojams aktīvu slēpšanā. Tomēr tik liels naudas sods man nešķiet nesamērīgs.

139. Pirmkārt, tā kā naudas sods 150 % apmērā tiek uzlikts, lai sodītu par aktīvu sistemātisku slēpšanu, to nevar salīdzināt ar Komisijas norādītajiem mazākajiem palielinājumiem, kas tiek piemēroti novēlotas samaksas gadījumā. Turpretī, tāpat kā Spānijas valdība, uzskatu, ka atbilstošāk ir salīdzināt naudas sodu 150 % apmērā ar Spānijas tiesību normās paredzēto sodu par atkārtotu un sistemātisku īpašuma slēpšanu iekšējās situācijās, kurās saskaņā ar šīs valdības norādīto ir paredzēti naudas sodi līdz 150 %. Tā kā Komisija nav sniegusi nevienu argumentu, kas ļautu noraidīt šo salīdzinājumu, tā nav iesniegusi pierādījumus par to, ka sods, kas tiek uzlikts par ārvalstīs slēptiem aktīviem, ir bargāks nekā sodi, kas tiek piemēroti iekšējos gadījumos.

140. Otrkārt, pārējie Komisijas izvirzītie argumenti mani nepārliecina. It īpaši tas, ka, piemērojot naudas sodu 150 % apmērā, nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija netiek ņemta vērā, pats par sevi man nešķiet nesamērīgi. Proti, ar naudas sodu tiek sodīta nodokļu maksātāja rīcība, tas ir, aktīvu sistemātiska slēpšana, un šajā ziņā, kā izskaidrots iepriekš, tas tiek aprēķināts, pamatojoties tikai uz maksājamo nodokļa pamatsummu. Tāpat arī tas, ka naudas sods tiekot uzlikts vienlaikus ar nodokļa piedziņu, man nešķiet nesamērīgi, jo runa ir par divām dažāda rakstura summām. Tikai naudas sods ir sankcija, kas tiek aprēķināta tieši, pamatojoties uz maksājamo nodokļa pamatsummu.

2) Arguments par pilnīgu noilguma neesamību

141. Viens no Komisijas argumentiem, lai pierādītu naudas soda automātiskumu, ir balstīts uz to, ka naudas sods ir vienādi piemērojams attiecībā uz visiem nedeklarētajiem īpašumiem un tiesībām, neņemot vērā aktīvu iegādes datumu. Šo argumentu es saprotu tādējādi, ka tas ir atvasināts no argumenta, kuru Komisija izvirzījusi pirmajā iebildumā, jo, ciktāl tā uzskata, ka nodokļu piedziņa ir nesamērīga noilguma pilnīgas neesamības dēļ, naudas sods, kas tiek uzlikts, lai sodītu par nodokļa nesamaksāšanu, arī esot nesamērīgs.

[93] Kā paskaidrots šo secinājumu 50. zemsvītras piezīmē, pienākumu neizpildes esamība ir jāvērtē atkarībā no situācijas dalībvalstī, kāda tā bija argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās. Precizēšu, ka runa, kā es to saprotu, nav par iespēju, kas ietilpst administrācijas rīcības brīvībā.

[94] Skat. šo secinājumu 71. un 109. punktā minēto judikatūru.

142. Šajā konkrētajā jautājumā es piekrītu Komisijas argumentācijai. Tādējādi, tā kā es uzskatu par nesamērīgu to, ka pienākuma sniegt informāciju par jaunajiem bankas kontiem neizpildes gadījumā nodokļu administrācija neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes datuma var pārrēķināt no tā izrietošo nodokļu parādu, es līdz ar to arī uzskatu, ka naudas soda piemērošana šajā situācijā ir nesamērīga.

143. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai daļēji pieņemt otro iebildumu, ciktāl, uzliekot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā gadījumā, ja netiek izpildīts pienākums sniegt informāciju par jaunajiem bankas kontiem neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes datuma, Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un EEZ līguma 40. pantā paredzētos pienākumus.

3. Par fiksētajiem naudas sodiem (trešais iebildums)

144. Ar trešo iebildumu Komisija apgalvo, ka nesamērīgs ierobežojums ir tas, ka "gadījumā, ja netiek izpildīts pienākums sniegt informāciju par īpašumiem un tiesībām ārvalstīs vai ja 720. veidlapa tiek iesniegta novēloti, tiek piemēroti fiksēti naudas sodi, kuru likme ir augstāka nekā sankcijām, kādas par līdzīgiem pārkāpumiem paredzētas vispārējā sankciju regulējumā".

a) Apskatāmais tiesiskais regulējums

145. Šis iebildums attiecas uz fiksētajiem naudas sodiem, kas paredzēti *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punktā. Šajā pantā ir paredzēta pārkāpumu un sodu sistēma saistībā ar to pienākumu neizpildi, kuri attiecas uz 720. veidlapu. Saskaņā ar šo tiesību normu par "sevišķi smagiem" pārkāpumiem nodokļu jomā uzskata 720. veidlapā paredzētās informācijas deklarēšanu pēc termiņa un nepilnīgas, nepareizas vai nepatiesas informācijas iekļaušanu tajā. Paredzētās sankcijas ir bargākas, pirmkārt, gadījumā, ja informācija ir nepilnīga, nepareiza vai nepatiesa, un, otrkārt, gadījumā, ja kāda informācija vispār nav deklarēta, nekā, treškārt, gadījumā, ja deklarācija iesniegta pēc termiņa. Attiecīgi šīm pirmajām divām kategorijām ir piemērojams fiksēts naudas sods 5000 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu un to pašu kontu/īpašumu, nekustamo īpašumu utt., ar minimālo naudas sodu 10 000 EUR. Ja deklarācija pēc termiņa tiek iesniegta bez nodokļu administrācijas iepriekšēja pieprasījuma, ir paredzēts naudas sods 100 EUR par katru datu vienību vai datu kopumu, kas attiecas uz vienu un to pašu kontu/īpašumu, nekustamo īpašumu utt., ar minimālo naudas sodu 1500 EUR.

b) Lietas dalībnieku argumenti

1) Komisijas argumenti

146. Komisija uzskata – lai gan ir atzīts, ka aktīvu turēšanai ārpus valsts teritorijas var būt nepieciešams piemērot īpašus naudas sodus atbilstoša informācijas sniegšanas pienākuma neizpildes dēļ, būtu vismaz nepieciešams, lai tiktu ņemta vērā nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija par ārvalstīs esošajiem aktīviem. Taču vienīgie kritēriji, kas tiek izmantoti fiksētu naudas sodu apmēra noteikšanai, ir datu vienību vai datu kopumu skaits, kuri attiecas uz konkrētajiem aktīviem.

147. Katrā ziņā salīdzinājums starp iekšējām situācijām un gadījumiem, kuros fiksētie naudas sodi ir tikuši piemēroti saistībā ar noteikumiem par 720. veidlapu, atklājot konkrēto naudas sodu nesamērīgo raksturu. No šā salīdzinājuma izrietot, ka tieši saistībā ar 720. veidlapu noteiktie fiksētie naudas sodi ir 15, 50 vai 66 reizes lielāki nekā tie, kas tiek piemēroti iekšējās situācijās.

148. Konkrētāk, Komisija norāda, ka nodokļu saistībām iesniegt 720. veidlapu ir informatīvs raksturs un tās ir jāatzīst par formālu pienākumu, ņemot vērā, ka šīs veidlapas iesniegšana neļauj nedz noteikt, nedz piedzīt pat ne vismazāko nodokļu parādu, un tas ļauj secināt, ka tās neiesniegšana nerada tiešu ekonomisku kaitējumu valsts budžetam. Šis pienākums pastāvot arī vispārēja rakstura pienākuma (kas neizriet no individuāla pieprasījuma) formā, kas ir adresēts nodokļu maksātājam, kuram ir jāiesniedz veidlapa (un nevis trešai personai). Lai noskaidrotu sankciju, kuras tiek piemērotas iekšējās situācijās, paralēlo regulējumu[95], esot jāņem vērā šādi četri turpmāk norādītie gadījumi.

i) Deklarācijas neiesniegšana

149. Lai salīdzinātu sankcijas, kas tiek noteiktas par šā pienākuma neizpildi, ar sankcijām, kas tiktu noteiktas par līdzīgu pārkāpumu iekšējā līmenī, būtu jāņem vērā *LFG* 198. panta 1. punkta pirmajā līdz trešajā daļā minētā rīcība. Šīs tiesību normas, kurā nodokļu deklarācijas neiesniegšana noteiktajā termiņā tiekot kvalificēta kā maznozīmīgs nodarījums, pārkāpumi esot sodāmi ar fiksētu naudas sodu 200 EUR. Saskaņā ar 720. veidlapas regulējumu (*LFG* 18. papildu noteikuma 2. punkts) šajā gadījumā esot paredzēts naudas sods 5000 EUR par katru datu vienību, minimālajam naudas sodam esot noteiktam 10 000 EUR, un šī minimālā summa esot 50 reizes lielāka par to, kāda paredzēta par *LFG* 198. panta 1. punktā paredzēto pārkāpumu.

ii) Novēlota deklarācijas iesniegšana bez nodokļu iestāžu iepriekšēja pieprasījuma

150. Gadījumā, ja 720. veidlapa tiek iesniegta pēc likumā noteiktā termiņa beigām, bet pirms nodokļu iestādes pieprasījuma nodokļu maksātājam to izdarīt, runa esot par deklarācijas iesniegšanu pēc savas iniciatīvas, bet pēc termiņa beigām. Arī šajā gadījumā valsts budžets neciešot nekādus tiešus ekonomiskus zaudējumus. Līdzīgs iekšējais nodarījums esot definēts *LFG* 198. panta 2. punktā. Saskaņā ar minēto tiesību normu, ja deklarācija ir iesniegta pēc termiņa bez iepriekšēja nodokļu iestādes pieprasījuma, sankcija un minimālās un maksimālās robežas esot vienādas ar pusi no *LFG* 198. panta 1. punktā paredzētajām sankcijām, proti, ar fiksētu naudas sodu 100 EUR. Tā kā *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punktā ir paredzēta sankcija – naudas sods 100 EUR par katru datu vienību ar minimālo summu 1500 EUR, minimālā summa esot 15 reizes lielāka nekā *LFG* 198. panta 2. punktā paredzētās sankcijas minimālā summa.

iii) Deklarācijas iesniegšana, kurā ietverta nepilnīga, nepareiza vai nepatiesa informācija, bet kas brīvprātīgi koriģēta pēc termiņa bez nodokļu iestāžu iepriekšēja pieprasījuma

151. Šis gadījums attiecas uz deklarācijas iesniegšanu termiņos, bet nepilnīgā, neprecīzā veidā vai ietverot tajā nepatiesu informāciju. Tomēr šādā gadījumā nodokļu maksātājs izlabojot šo informāciju, pirms nodokļu administrācija to pieprasa (brīvprātīga koriģēšana, bet pēc termiņa). *LFG* 198. panta 2. punkts pēc analoģijas esot piemērojams arī šādā gadījumā, jo to var pielīdzināt gadījumam, kad pēc termiņa tiek iesniegta korekta deklarācija. Šādā gadījumā naudas sods tātad

[95] Komisija uzskata, ka, tā kā Spānijas tiesībās nav paredzēta informācijas par Spānijā esošiem īpašumiem un tiesībām deklarēšana, nav iespējams novērtēt pasākuma nesamērīgo raksturu, tikai nosakot, kāda būtu bijusi uzliktā sankcija, ja, piemērojot regulējumu par 720. veidlapas deklarēšanu, nebūtu ticis izveidots paralēls īpašu sankciju regulējums.

esot fiksēta summa 100 EUR. Līdzīgi gadījumā, ja tiek iesniegta 720. veidlapa, *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punktā ir paredzēts naudas sods 100 EUR par katru datu vienību, bet ne mazāk kā 1500 EUR, un tātad runa esot par sankciju, kuras apmērs ir 15 reizes lielāks par *LFG* 198. panta 2. punktā paredzēto sodu.

iv) 720. veidlapas iesniegšana, iekļaujot tajā nepilnīgu, neprecīzu vai nepatiesu informāciju

152. Attiecībā uz deklarācijas iesniegšanu termiņos, bet iekļaujot nepilnīgu, nepareizu vai nepatiesu informāciju, nodokļu maksātājam to neizlabojot, līdzīgs nodarījums valsts iekšienē esot paredzēts *LFG* 199. panta 1. punktā. Šajā tiesību normā par pārkāpumu tiekot atzīta nepilnīgas, nepareizas vai nepatiesas informācijas iesniegšana, un šajā pantā paredzētais naudas sods esot fiksēta summa 150 EUR. Saskaņā ar noteikumiem, kas reglamentē 720. veidlapu, naudas sods ir 5000 EUR par vienu datu vienību, bet ne mazāk kā 10 000 EUR, un šīs sankcijas apmērs tātad esot vismaz 66,66 reizes lielāks nekā saskaņā ar *LFG* 199. panta 2. punktu piemērotās sankcijas apmērs.

2) Spānijas valdības argumenti

153. Spānijas valdība savukārt norāda, ka sankcijas, kuras Komisija izmantojusi salīdzinājumam, nav atbilstošas, jo runa nav par salīdzināmiem gadījumiem. Šajā ziņā tā izceļ trīs galvenās pārkāpuma pazīmes, kas izriet no to pienākumu neizpildes, kuri saistīti ar 720. veidlapu. Vispirms – 720. veidlapa esot informatīva rakstura nodokļu deklarācija. Turpinot – tā atbilstot monetāra rakstura datu deklarēšanai. Visbeidzot – runa esot par deklarāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, uz kuru attiecīgā informācija attiecas.

154. Atbilstošāks salīdzinājums esot saistīto darījumu deklarēšana, ciktāl attiecībā uz abiem naudas sodiem tiek izpildītas iepriekš minētās trīs raksturīgās pazīmes: runa esot par informēšanas pienākumu, tās attiecoties uz monetāra rakstura vērtībām, un tās esot paša nodokļu maksātāja, nevis kādas trešās personas iesniegtas deklarācijas.

155. Attiecībā uz saistītajiem darījumiem šī valdība uzsver, ka nodokļu maksātājam ir jāfiksē un jāsaglabā noteikta informācija par darījumiem, ko tas veic ar saistītām personām un struktūrām. Šā pienākuma neizpildes gadījumā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 18. panta 13. punktā ir paredzēts, ka pārkāpums nodokļu jomā ir konstatējams, ja informācija par šiem saistītajiem darījumiem netiek sniegta vai tiek sniegta nepilnīga, neprecīza vai nepatiesa informācija. Šā 18. panta 13. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēta sankcija, kas ir piemērojama gadījumā, kad nav jāveic novērtējuma korekcijas, proti, ja valsts budžetam nav nodarīti nekādi finansiāli zaudējumi, jo netiek ietekmēts nodokļa apmērs, bet šīs tiesību normas 2. punktā ir noteikta sankcija, kas piemērojama gadījumā, ja novērtējuma korekcijas ir jāveic. Līdz ar to, tāpat kā regulējumā par 720. veidlapu paredzētā nodarījuma gadījumā, arī Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 18. panta 13. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts pārkāpums saistībā ar pienākumu sniegt informāciju – kas nerada finansiālus zaudējumus –, kam ir monetārs raksturs un kas gulstas uz nodokļu maksātāju, uz kuru attiecas šī informācija. Par šāda veida pārkāpumiem sankcijas izpaužas kā fiksēts naudas sods 1000 EUR par katru datu vienību un 10 000 EUR par datu kopumu, kuri nav norādīti, ir neprecīzi vai kļūdaini.

156. Visbeidzot, Spānijas valdības ieskatā, administrācijas rīcībā esošo trešo personu sniegtās informācijas apjoms nebūtu jāņem vērā, jo ar fiksētajiem naudas sodiem tiekot sodīta tikai nodokļu maksātāja rīcība.

c) Vērtējums

157. Attiecībā uz fiksētu naudas sodu raksturu norādāms – lietas dalībnieki ir vienisprātis, ka pienākums iesniegt 720. veidlapu ir formāls pienākums, kura neizpilde nerada nekādus tiešus finansiālus zaudējumus valsts budžetam un kurš izpaužas kā vispārīga rakstura pienākums, kas ir adresēts tieši nodokļu maksātājam.

158. To precizējot, ir jānorāda, ka fiksētie naudas sodi man šķiet nesamērīgi Komisijas norādīto iemeslu dēļ.

159. Jautājumā par to, vai fiksētie naudas sodi, kas tiek uzlikti par pienākumu saistībā ar 720. veidlapu neizpildi, ir jāsalīdzina ar *LFG* 198. un 199. pantā paredzētajiem naudas sodiem vai naudas sodiem par saistītajiem darījumiem, es piekrītu Komisijas viedoklim. Proti, saistītie darījumi ir konkrēti darījumi, un tātad tiem nav vispārīga rakstura. Turklāt jānorāda, ka *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punktā ir tieša norāde uz *LFG* 198. un 199. pantu, jo tajā ir paredzēts, ka fiksētie naudas sodi nav saskaitāmi ar šajās tiesību normās paredzētajiem. Šī norāde man liek domāt, ka, tā kā *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punktā nav paredzētas īpašas sankcijas, tad piemērojamas būtu *LFG* 198. un 199. pantā paredzētās sankcijas.

160. Šajā ziņā ir jākonstatē, kā Komisija uz to ir norādījusi un kā minēts šo secinājumu 147.–152. punktā, un ko Spānijas valdība nav apstrīdējusi, ka naudas sodi, kas uzlikti par pienākumu saistībā ar 720. veidlapu neizpildi, ir 15, 50 un 66 reizes lielāki nekā tie, kas tiek piemēroti iekšējās situācijās. Lai gan dalībvalstīm ir rīcības brīvība, nosakot atbilstošas sankcijas [96], es tomēr uzskatu, ka strīdīgie naudas sodi ir tik lieli, ka tie šķiet nesamērīgi, un šeit nav nepieciešams nošķirt dažādas īpašumu kategorijas. Tādējādi, lai gan man šķiet acīmredzami skaidrs, ka attiecībā uz jauno bankas kontu kategoriju uzliktie naudas sodi ir nesamērīgi, jo Spānijas nodokļu administrācijas rīcībā jau ir šāda informācija [97], es uzskatu, ka, ņemot vērā ļoti lielos naudas sodus un to, ka ar naudas sodiem tiek sodīta tikai formāla pienākuma neizpilde, tāds pats secinājums ir izdarāms attiecībā uz citām aktīvu kategorijām.

161. Visbeidzot jānorāda – tas, ka atbilstoši Spānijas valdības sniegtajai informācijai šie naudas sodi var tikt samazināti saskaņā ar samērīguma principu, nevar novest pie pretēja rezultāta. Ir jāsecina, ka ar iespēju, kas izriet no administrācijas rīcības brīvības, nepietiek, lai izslēgtu valsts pienākumu neizpildi, kas izriet no *LFG* 18. papildu noteikuma 2. punkta [98].

162. No iepriekš minētā izriet, ka trešais pamats būtu pilnībā jāpieņem.

F. Par tiesāšanās izdevumiem

163. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 3. punktam, ja lietas dalībniekiem spriedums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs, lietas dalībnieki sedz savus tiesāšanās izdevumus paši, ja vien Tiesa, ja to pamato lietas apstākļi, nenolemj, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem.

[96] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 12. jūlijs, *Louloudakis* (C-262/99, EU:C:2001:407, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

[97] Skat. manis secināto attiecībā uz pirmo iebildumu. Precizēšu, ka atšķirībā no proporcionālā naudas soda 150 % apmērā ar fiksētajiem naudas sodiem tieši tiek sodīts par to, ka 720. veidlapā prasītā informācija nav tikusi sniegta. Tas, ka šī informācija netiek ņemta vērā, manā ieskatā, ir nesamērīgi.

[98] Spriedums, 1993. gada 2. augusts, Komisija/Francija (C-276/91, EU:C:1993:336, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

164. Šajā gadījumā Komisija ir prasījusi piespriest Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Tā kā Spānijas Karalistei spriedums ir nelabvēlīgs saistībā ar trešo iebildumu un daļēji saistībā ar Komisijas pirmo un otro iebildumu, es uzskatu, ka Spānijas Karalistei ir jāpiespriež atlīdzināt pusi no Komisijas tiesāšanās izdevumiem.

V. Secinājumi

165. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai nolemt šādi:

1) Spānijas Karaliste nav izpildījusi LESD 63. pantā un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 40. pantā paredzētos pienākumus:

   – nosakot, ka pienākuma sniegt informāciju par jaunajiem bankas kontiem ārvalstīs neizpilde vai 720. veidlapas novēlota iesniegšana nozīmē šo aktīvu atzīšanu par nedeklarētiem ienākumiem neatkarīgi no attiecīgo aktīvu iegādes datuma;

   – uzliekot proporcionālu naudas sodu 150 % apmērā gadījumos, kad nav izpildīts pienākums sniegt informāciju par jaunajiem bankas kontiem ārvalstīs vai kad 720. veidlapa iesniegta novēloti, neatkarīgi no šo aktīvu iegādes datuma;

   – uzliekot fiksētus naudas sodus, kas ir smagāki par sodiem, kuri paredzēti vispārējā sodu tiesiskajā regulējumā par līdzīgiem pārkāpumiem, gadījumos, kad nav izpildīts pienākums sniegt informāciju par īpašumiem un tiesībām ārvalstīs, vai sakarā ar 720. veidlapas novēlotu iesniegšanu.

2) Pārējā daļā prasību noraidīt.

3) Spānijas Karaliste atlīdzina pusi no Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumiem.