Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
przedstawiona w dniu 15 lipca 2021 r.[1]

Sprawa C-788/19

Komisja Europejska
przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Deklarowanie aktywów posiadanych w innych państwach członkowskich Unii i Europejskiego Obszaru Gospodarczego – Zaniechanie – Nieproporcjonalne sankcje – Formularz 720 – Artykuły 63 i 65 TFUE – Artykuł 40 porozumienia EOG – Proporcjonalność – Termin przedawnienia – Dyrektywa 2011/16/UE – Dyrektywa 2014/107/UE – Wzajemna pomoc – Wymiana automatyczna

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy przepisów podatkowych wprowadzonych w 2012 r. przez Królestwo Hiszpanii, których celem jest zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania w odniesieniu do aktywów znajdujących się poza terytorium Hiszpanii. Przepisy te obejmują, po pierwsze, obowiązek deklarowania przez rezydentów podatkowych w Hiszpanii niektórych ich dóbr i praw znajdujących się za granicą (obowiązek wykonywany w Hiszpanii za pomocą „formularza 720"), a po drugie, szereg skutków związanych z nieprzestrzeganiem tego obowiązku. Skutki te polegają na, po pierwsze, zakwalifikowaniu aktywów jako nieuzasadnionych zysków majątkowych i włączeniu ich do ogólnej podstawy opodatkowania niezależnie od daty nabycia danych aktywów, po drugie, nałożeniu proporcjonalnej grzywny w wysokości 150%, i po trzecie, nałożeniu grzywien ryczałtowych.

2. Komisja Europejska uważa, że trzy rzeczone skutki i sposób ich stosowania stanowią nieproporcjonalne ograniczenia, które naruszają szereg swobód przepływu przewidzianych w TFUE i Porozumieniu o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności swobodę przepływu kapitału (art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG). Zdaniem Komisji nieproporcjonalny charakter polega w szczególności na tym, że niewykonanie przez podatnika obowiązku informacyjnego zagrożone jest trzema bardzo surowymi skutkami, bez uwzględnienia faktu, że hiszpańska administracja podatkowa dysponuje już odnośnymi informacjami lub może nimi dysponować na mocy systemu wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania

[1] Język oryginału: francuski.

przewidzianego w dyrektywie 2011/16/UE [2], zmienionej dyrektywą 2014/107/UE [3] (zwanej dalej „dyrektywą 2011/16"). W ramach niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja wnosi zatem do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez ustanowienie rzeczonych trzech skutków Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim w szczególności na podstawie art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG.

3. Na zakończenie mojego wywodu zaproponuję Trybunałowi częściowe uwzględnienie skargi.

II. Prawo hiszpańskie

4. Rozpatrywana ustawa centralna to 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 (ustawa nr 7/2012 w sprawie zmiany przepisów podatkowych i budżetowych oraz dostosowania przepisów finansowych w celu wzmocnienia działań w zakresie zapobiegania i zwalczania oszustw podatkowych) z dnia 29 października 2012 r. (BOE nr 261 z dnia 30 października 2012 r.) (zwana dalej „ustawą nr 7/2012"). Ustawa ta wprowadziła system formularza 720 i zmieniła, między innymi, szereg ustaw podatkowych. Dokładniej rzecz ujmując, poszczególne elementy systemu formularza 720 zostały ustanowione w ustawach cytowanych w następujących sekcjach: obowiązek informacyjny jako taki – sekcja 1; oraz, w zakresie dotyczącym trzech spornych skutków wymienionych we wprowadzeniu do niniejszej opinii, po pierwsze, zakwalifikowanie aktywów jako nieuzasadnionych zysków majątkowych i ich włączenie do ogólnej podstawy opodatkowania niezależnie od daty nabycia danych aktywów – sekcje 2 i 3 [4],; po drugie, nałożenie grzywny proporcjonalnej w wysokości 150% – sekcja 4 [5]; i po trzecie nałożenie grzywien ryczałtowych – sekcja 1 [6].

A. La Ley 58/2003 General Tributaria (ustawa nr 58/2003 o ordynacji podatkowej) z dnia 17 grudnia 2003 r., zmieniona ustawą nr 7/2012 z dnia 29 października 2012 r. (zwana dalej „ordynacją podatkową")

5. Osiemnasty przepis dodatkowy ordynacji podatkowej, zatytułowany „Obowiązek dostarczenia informacji dotyczących dóbr i praw znajdujących się za granicą", przewiduje:

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

a) informacje o prowadzonych za granicą rachunkach otwartych w instytucjach prowadzących działalność bankową lub kredytową, których osoby zgłaszające te informacje są właścicielami lub beneficjentami lub w odniesieniu do których posiadają w jakiejkolwiek postaci upoważnienie lub prawo do rozporządzania;

[2] Dyrektywa Rady z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1).

[3] Dyrektywa Rady z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. 2014, L 359, s. 1).

[4] Skutek ten jest przedmiotem pierwszego zastrzeżenia Komisji.

[5] Sankcja ta jest przedmiotem drugiego zastrzeżenia Komisji.

[6] Sankcja ta jest przedmiotem trzeciego zastrzeżenia Komisji.

b) informacje o wszelkich akcjach, aktywach, papierach wartościowych i prawach do kapitału spółek, do funduszy własnych lub mienia dowolnych podmiotów lub o zbyciu na rzecz podmiotów trzecich funduszy własnych, których osoby zgłaszające te informacje są właścicielami, zdeponowanych lub położonych za granicą, a także informacje o ubezpieczeniach na życie lub od niezdolności do pracy, w ramach których są ubezpieczonymi, oraz o rentach dożywotnich lub tymczasowych, których są beneficjentami w wyniku przeniesienia kapitału w gotówce, jak również informacje dotyczące mienia ruchomego lub nieruchomego nabytego od podmiotów posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą;

c) informacje dotyczące nieruchomości i praw do nieruchomości położonych za granicą, których są właścicielami;

[…]

2. System wykroczeń i sankcji.

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

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

Rzeczone wykroczenia kwalifikuje się jako bardzo poważne i są one zagrożone następującymi karami:

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (ustawa nr 35/2006 w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz częściowej zmiany ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku dochodowym od nierezydentów oraz o podatku majątkowym) z dnia 28 listopada 2006 r., zmieniona ustawą nr 7/2012 (zwana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”)

6. Artykuł 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zatytułowany „Nieuzasadnione zyski majątkowe”, stanowi:

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

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

2. W każdym wypadku posiadanie, zadeklarowanie lub nabycie dóbr lub praw, w odniesieniu do których nie dochowano w wyznaczonym terminie obowiązku informacyjnego, o którym mowa w osiemnastym przepisie dodatkowym [ordynacji podatkowej], traktuje się jak nieuzasadniony

zysk majątkowy i włącza do ogólnej podstawy opodatkowania najdawniejszego okresu podatkowego, który nie uległ przedawnieniu i nadal może podlegać korekcie.

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

C. La ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (ustawa nr 27/2014 o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 27 listopada 2014 r., zmieniona ustawą nr 7/2012 (zwana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych")

7. Artykuł 121 tej ustawy, zatytułowany „Niezaksięgowane lub niezadeklarowane dobra i prawa: domniemanie uzyskania dochodu", stanowi w ust. 1–6:

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

Domniemanie to istnieje również w przypadku częściowego zatajenia wartości nabycia.

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

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

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

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

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

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

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

D. Ustawa nr 7/2012

8. Pierwszy przepis dodatkowy tej ustawy, zatytułowany „System sankcji dotyczących nieuzasadnionych zysków majątkowych i domniemanie uzyskania dochodu", stanowi:

„W drodze zastosowania przepisów art. 39 ust. 2 ustawy nr 35/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz częściowej zmiany ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych, o podatku dochodowym od nierezydentów oraz o podatku majątkowym oraz art. 134 ust. 6 ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zatwierdzonego królewskim dekretem ustawodawczym nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r., określa się wykroczenie podatkowe kwalifikowane jako bardzo poważne, podlegające karze grzywny w wysokości 150% kwoty sankcji.

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

III. Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

9. W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 20 listopada 2015 r. Komisja zwróciła uwagę władz hiszpańskich na ewentualną niezgodność z prawem Unii niektórych aspektów związanych z obowiązkiem zadeklarowania dóbr i praw znajdujących się za granicą za pomocą formularza 720. Zgodnie z analizą Komisji skutki niedochowania tego obowiązku oraz związany z nim system sankcji wydają się nieproporcjonalne w świetle celów realizowanych przez uregulowanie hiszpańskie.

10. W następstwie odpowiedzi władz hiszpańskich z dnia 29 lutego 2016 r., kwestionującej istnienie jakiejkolwiek niezgodności tej ustawy z prawem Unii, Komisja wydała w dniu 15 lutego 2017 r. uzasadnioną opinię, podtrzymując w istocie stanowisko, które zajęła w piśmie z dnia 20 listopada 2015 r.

11. Pismami z dnia 12 kwietnia 2017 r. i 31 maja 2019 r. władze hiszpańskie odpowiedziały na uzasadnioną opinię.

12. Ponieważ odpowiedzi te nie przekonały Komisji, w dniu 23 października 2019 r. wniosła na podstawie art. 258 TFUE niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego; wnosi ona do Trybunału o:

– stwierdzenie, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 21, 45, 49, 56 i 63 TFUE oraz art. 28, 31, 36 i 40 porozumienia o EOG:

  – określając, że niewykonanie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw za granicą lub złożenia po terminie formularza 720 prowadzi do zaklasyfikowania tych aktywów jako nieuzasadnionych zysków majątkowych bez możliwości powołania się na przedawnienie;

  – nakładając automatycznie grzywnę proporcjonalną w wysokości 150% w przypadku braku wykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie formularza 720;

– stosując grzywny ryczałtowe za niewykonanie obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie formularza 720, których poziom jest wyższy niż sankcje przewidziane przez ogólny system dla podobnych wykroczeń;

– obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania.

13. Królestwo Hiszpanii wnosi do Trybunału o:

– oddalenie skargi i

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

14. Rozprawy nie przeprowadzono, natomiast obie strony udzieliły odpowiedzi na pisemne pytania Trybunału z dnia 8 grudnia 2020 r.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne w przedmiocie formularza 720

15. Jak wskazałem we wprowadzeniu do niniejszej opinii, sporne przepisy zostały wprowadzone w celu ustanowienia ściślejszej kontroli podatkowej w sytuacjach wiążących się z ryzykiem oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W tym względzie Komisja wyjaśniła, że w żaden sposób nie kwestionuje prawa Królestwa Hiszpanii do stosowania obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw posiadanych za granicą, takiego jak skonkretyzowany w formularzu 720. Przyznaje ona również, że obowiązek określony w systemie formularza 720 może być uzasadniony koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, a także potrzebą zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych. Komisja kwestionuje zatem jedynie skutki przewidziane w przypadku niedochowania tego obowiązku, które to skutki uważa za nieproporcjonalne.

16. Nawet jeśli Komisja nie podważa obowiązku informacyjnego ustanowionego w systemie formularza 720 jako takiego, lecz skutki, jakie wynikają z niewykonania lub nieterminowego wykonania tego obowiązku, uważam za użyteczne wyjaśnienie zakresu stosowania tego obowiązku informacyjnego.

17. Dotyczy on trzech kategorii dóbr i praw za granicą: rachunków otwartych w instytucjach finansowych, papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki i innych składników mienia uznawanych za takie na mocy przepisów prawa, a także nieruchomości[7]. Zgodnie z informacjami dostarczonymi przez Komisję rozpatrywane dobra i prawa należy zadeklarować, jeżeli na koniec roku obrachunkowego (lub w jego trakcie) szacunkowa wartość każdej kategorii przekracza 50 000 EUR. Deklarację należy ponowić w kolejnych latach, jeżeli wartość dóbr i praw objętych daną kategorią zwiększy się o ponad 20 000 EUR. Obowiązek informacyjny obejmuje

[7] Zobacz 18 przepis dodatkowy ust. 1 ordynacji podatkowej

obowiązek przedstawienia szeregu danych dla każdej kategorii dóbr i praw [8], a deklarację składa się za pomocą formularza 720 w terminie od dnia 1 stycznia do dnia 31 marca następującym po odnośnym okresie podatkowym. Poza wyjątkami przewidzianymi w przepisach [9] obowiązek ten ciąży na osobach fizycznych lub prawnych mających miejsce zamieszkania lub siedzibę do celów podatkowych w Hiszpanii, niezależnie od ich obywatelstwa, uprawnionych do występowania w charakterze właściciela, pełnomocnika lub beneficjenta dóbr i praw, a nawet w charakterze osoby upoważnionej w kwestiach rachunków bankowych.

B. W przedmiocie rozpatrywanych swobód

18. W skardze Komisja podnosi, że Królestwo Hiszpanii naruszyło swobody ustanowione w art. 21 (obywatele), 45 (pracownicy), 49 (przedsiębiorczość), 56 (usługi) i 63 (kapitał) TFUE, a także odpowiadające im swobody przewidziane w porozumieniu EOG. W tym względzie Komisja zauważyła, że chociaż system formularza 720 może mieć wpływ na wszystkie te swobody, sporne uregulowanie narusza przede wszystkim swobodę przepływu kapitału, w związku z czym przepisy hiszpańskie należy zbadać wyłącznie w świetle tej swobody.

19. W części zgadzam się z tym poglądem. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że jeżeli przepis krajowy dotyczy jednocześnie swobodnego przepływu kapitału i swobodnego świadczenia usług, Trybunał bada dany przepis zasadniczo jedynie w świetle jednej z tych dwóch swobód, jeżeli okaże się, że w okolicznościach postępowania głównego jedna z nich jest całkowicie drugorzędna względem drugiej i może być z nią połączona [10]. To samo dotyczy przepisu krajowego, który odnosi się jednocześnie do swobody przepływu kapitału i swobody przedsiębiorczości [11].

20. W tym względzie uważam, że swobodny przepływ kapitału jest główną swobodą, której dotyczy rozpatrywany przepis krajowy. Sporne przepisy krajowe odnoszą się bowiem w sposób ogólny do posiadania przez rezydentów Hiszpanii dóbr lub praw za granicą, przy czym nie muszą one przybierać postaci nabycia udziałów w kapitale podmiotów z siedzibą za granicą ani być uzasadnione głównie chęcią skorzystania tam z usług finansowych. Chociaż swoboda świadczenia usług i swoboda przedsiębiorczości mogą zostać naruszone, to jednak swobody te mają drugorzędne znaczenie w stosunku do swobody przepływu kapitału, z którym mogą być powiązane. Uważam, że taki sam wniosek należy sformułować w odniesieniu do swobody przepływu pracowników, która w niniejszej sprawie wydaje się jeszcze bardziej marginalna niż swoboda świadczenia usług i swoboda przedsiębiorczości. Jeśli chodzi o prawo obywateli

[8] Zgodnie z informacjami otrzymanymi od Komisji w kategorii *rachunków bankowych* podatnicy powinni podać pięć danych lub grup danych: nazwa instytucji finansowej lub banku, oznaczenie rachunku bankowego, data otwarcia lub zamknięcia, data udzielenia lub cofnięcia upoważnienia do korzystania z rachunku bankowego, saldo rachunku na dzień 31 grudnia i średnie saldo w ostatnim kwartale roku. W przypadku *papierów wartościowych* lub praw podatnik powinien zadeklarować zasadniczo następujące dane lub grupy danych: nazwa instytucji będącej emitentem papierów wartościowych lub podmiotu obejmującego dług lub określenie stosunku prawnego, saldo papierów wartościowych (akcji lub obligacji) lub praw na dzień 31 grudnia, ze wskazaniem liczby i kategorii akcji lub papierów wartościowych oraz ich wartości nominalnej. W przypadku *ubezpieczeń na życie* i *rent dożywotnich lub tymczasowych* podatnik powinien zadeklarować zasadniczo następujące dane lub grupy danych: nazwa i siedziba towarzystwa ubezpieczeniowego, określenie umowy ubezpieczenia lub rent tymczasowych lub dożywotnich obowiązujących w dniu 31 grudnia, wartość wykupu w przypadku umów ubezpieczenia lub wartość kapitalizacji w przypadku rent. W odniesieniu do *nieruchomości* podatnik przedstawia zasadniczo następujące dane lub grupy danych: oznaczenie nieruchomości z podaniem jej rodzaju, lokalizacja w postaci państwa, kraju lub terytorium, w którym jest położona, miasto, ulica i numer, data nabycia, wartość nabycia, a w przypadku anulowania lub przekazania należy podać informacje o dacie anulowania lub przekazania.

[9] Zdaniem Komisji obowiązek dostarczenia informacji nie ma zastosowania do osób fizycznych i prawnych posiadających dobra i prawa za granicą, jeżeli są one wykazane w księgach rachunkowych w sposób indywidualny i oznaczony.

[10] Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 39).

[11] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, pkt 89–93); z dnia 28 lutego 2013 r., Beker i Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 25–31).

europejskich do przemieszczania się zapisane w art. 21 TFUE, uważam, że Komisja nie przedstawiła żadnych argumentów umożliwiających dokonanie oceny, dlaczego sporne przepisy miałyby wpłynąć również na tę swobodę.

21. Płynie stąd wniosek, że niniejszą sprawę należy zbadać pod kątem swobody przepływu kapitału, ustanowionej w art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG. Dla jasności, zważywszy, że art. 40 porozumienia EOG ma to samo znaczenie prawne co art. 63 TFUE [12], w poniższej analizie odnosił się będę jedynie do art. 63 TFUE.

C. W przedmiocie istnienia ograniczenia art. 63 TFUE

1. Argumenty stron

22. Komisja uważa, że przepisy dotyczące formularza 720 stanowią ograniczenie zasady swobodnego przepływu kapitału wynikające z faktu, że sporne uregulowanie ustanawia szczególne zasady dotyczące posiadania dóbr i praw za granicą, które nie obowiązują w odniesieniu do takich samych aktywów znajdujących się w Hiszpanii. Zastosowanie tych zasad powoduje między innymi, że przeniesienie aktywów za granicę jest dla tych podatników mniej atrakcyjne.

23. Zdaniem rządu hiszpańskiego sankcje za uchybienia dotyczące formularza 720 nie stanowią ograniczenia, ponieważ nałożenie sankcji jest niezbędne dla skuteczności obowiązku informacyjnego. Ponadto osoby ukrywające swoje aktywa z powodów podatkowych nie mogą korzystać z ochrony związanej ze swobodą przepływu.

2. Ocena

24. Moim zdaniem sporne uregulowanie stanowi bez wątpienia ograniczenie.

25. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ograniczeniami w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE są stosowane przez państwa członkowskie środki mogące zniechęcać, utrudniać lub ograniczyć możliwości inwestowania przez inwestorów z tego państwa w innych państwach [13]. Jak podnosi Komisja, a co nie zostało zakwestionowane przez rząd hiszpański, system formularza 720 przewiduje obowiązek informacyjny i sankcje w przypadku niedopełnienia tego obowiązku, mające zastosowanie do rezydentów podatkowych posiadających aktywa za granicą, które nie istnieją w odniesieniu do tych samych aktywów znajdujących się w Hiszpanii. Takie uregulowanie może zatem zniechęcać, utrudniać lub ograniczać możliwości inwestowania przez rezydentów tego państwa do inwestowania w innych państwach.

26. W tym względzie argument rządu hiszpańskiego, zgodnie z którym osoby ukrywające aktywa z powodów podatkowych nie mogą korzystać z żadnej ochrony związanej ze swobodą przepływu nie może prowadzić do przeciwnego wniosku. Należy stwierdzić, że z samego brzmienia art. 65 ust. 1 lit. b) TFUE wynika, iż ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału może być

[12] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r., Komisja/Niderlandy (C-521/07, EU:C:2009:360, pkt 33); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 51).

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

uzasadnione, jeżeli zapobiega naruszeniom ustaw i aktów wykonawczych państw członkowskich w dziedzinie podatków. Innymi słowy – postanowienie to zakłada, że przepis krajowy tego rodzaju jak przepis rozpatrywany w niniejszej sprawie nie wymyka się definicji ograniczeń w rozumieniu art. 63 TFUE z tego tylko powodu, że jego celem jest kontrola podatkowa lub zwalczanie oszustw podatkowych [14].

D. W przedmiocie istnienia ewentualnego uzasadnienia ograniczenia swobody przepływu kapitału

1. Argumenty stron

27. Zdaniem Komisji stosowanie przez Królestwo Hiszpanii odmiennego traktowania w zależności od miejsca położenia danych aktywów nie odpowiada sytuacjom, które są obiektywnie różne w rozumieniu art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. W celu dokonania oceny istnienia różnicy pomiędzy podatnikami posiadającymi dobra i prawa na terytorium kraju i za granicą należy wziąć pod uwagę cel spornych przepisów [15]. W świetle realizowanego przez nie celu, jakim jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania oraz zwalczanie oszustw podatkowych, nie ma obiektywnej różnicy sytuacji między podatnikami zamieszkałymi w Hiszpanii w zależności od tego, czy ich aktywa znajdują się na terytorium Hiszpanii, czy poza nim. W obydwu przypadkach nie można bowiem wykluczyć, że rezydent mający zamiar oszustwa uchyli się od swoich zobowiązań podatkowych z tytułu dochodów pochodzących z ukrytej działalności lub transakcji [16].

28. W szczególności, wbrew temu, co twierdzi rząd hiszpański, okoliczność, że administracja podatkowa nie dysponuje takimi samymi informacjami dotyczącymi aktywów położonych za granicą, jak w przypadku aktywów położonych na terytorium kraju, nie ma żadnego znaczenia. Ponadto Trybunał taki argument już odrzucił [17]. Natomiast, zdaniem Komisji, ograniczenie to może być uzasadnione koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, podobnie jak koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych [18].

29. Rząd hiszpański uważa, tytułem posiłkowym, że gdyby Trybunał stwierdził istnienie ograniczenia, ograniczenie to mogłoby być uzasadnione.

30. W pierwszej kolejności – sporne uregulowanie wprowadza w rozumieniu art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE odmienne traktowanie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na różne miejsce inwestowania ich kapitału, i to z punktu widzenia możliwości kontroli podatkowej. W szczególności informacje, którymi dysponują organy krajowe w odniesieniu do dóbr i praw posiadanych przez ich rezydentów za granicą, są jedynie cząstkowe, ponieważ

[14] To samo dotyczy celów uznanych w orzecznictwie Trybunału i nieujętych w TFUE, takich jak zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania oraz konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych. Zobacz na przykład wyrok z dnia 4 marca 2004 r., Komisja/Francja (C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 27).

[15] Wyroki: z dnia 1 lipca 2010 r., Dijkman i Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, pkt 45–48); z dnia 13 marca 2014 r., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 46–48).

[16] Zobacz podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim–van Schoot (C-155/08 i C-157/08, zwany dalej „wyrokiem X i Passenheim–van Schoot", EU:C:2009:368, pkt 36–40).

[17] Zobacz wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 36–40. Zdaniem Komisji kwestię zakresu informacji, do których administracja podatkowa ma dostęp, różniącego się w zależności od miejsca, w którym znajdują się dane aktywa, można natomiast zbadać w ramach uzasadnienia spornego uregulowania i jego proporcjonalności.

[18] Zobacz wyrok z dnia 4 marca 2004 r., Komisja/Francja (C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 27).

międzynarodowa wymiana informacji podatkowych ma charakter ograniczony, w tym również w obrębie Unii, ze względu na zakaz „fishing expeditions" (wniosków składanych w sposób losowy). Co się tyczy zobowiązania do złożenia deklaracji, właściwe kryterium dla ustalenia, czy rezydenci, których aktywa są położone na terytorium kraju lub poza nim, znajdują się w porównywalnych sytuacjach, stanowi poziom informacji, jakimi dysponują organy.

31. W drugiej kolejności rząd ten uważa, że rozpatrywane ograniczenie jest również uzasadnione względami interesu publicznego, dotyczącymi konieczności zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom lub też konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych [19].

2. Ocena

32. Podobnie jak Komisja uważam, że odmienne traktowanie wynikające z rozpatrywanego uregulowania nie odpowiada obiektywnie różnym sytuacjom w rozumieniu art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. Takie podejście wynika bowiem z orzecznictwa Trybunału [20] i jest słuszne, ponieważ przeciwne stanowisko prowadziłoby do tego, że istnienie jakichkolwiek ograniczeń swobody przepływu kapitału można by zanegować tylko dlatego, że informacje dostępne na temat aktywów położonych za granicą nie są wystarczające w porównaniu z informacjami dotyczącymi aktywów znajdujących się na terytorium kraju.

33. Jednakże, jak zauważają Komisja i rząd hiszpański, cele zamierzone w spornych przepisach, a mianowicie zwalczanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, mogą uzasadniać ograniczenie, co wynika zarówno z art. 65 ust. 1 lit. b) TFUE, jak i z orzecznictwa [21].

34. Zasadniczą kwestią w niniejszej sprawie jest zatem kwestia proporcjonalności spornych przepisów.

E. W przedmiocie proporcjonalności spornych przepisów

1. W przedmiocie uznania aktywów za nieuzasadniony zysk majątkowy bez możliwości powołania się na przedawnienie (zastrzeżenie pierwsze)

35. W ramach zastrzeżenia pierwszego Komisja podnosi, że nieproporcjonalne ograniczenie polega na tym, „że niewykonanie obowiązku informacyjnego lub złożenie po terminie formularza 720 prowadzi do zaklasyfikowania [danych] aktywów jako nieuzasadnionych zysków majątkowych, które nie ulegają nigdy przedawnieniu".

a) Rozpatrywane uregulowania

36. Zastrzeżenie pierwsze dotyczy przepisów zawartych w art. 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w art. 121 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepisy te, które są zasadniczo identyczne, dotyczą nieuzasadnionych zysków majątkowych i zawierają jedną zasadę ogólną i jedną zasadę szczególną.

[19] Wyrok z dnia 20 lutego 1979 r., Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Zobacz podobnie wyroki: X i Passenheim–van Schoot, pkt 36–40; z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 30–33).

[21] Zobacz na przykład wyrok z dnia 4 marca 2004 r., Komisja/Francja (C-334/02, EU:C:2004:129, pkt 27).

37. Zgodnie z zasadą *ogólną* dobra lub prawa, których posiadanie, zadeklarowanie lub nabycie nie odpowiada zadeklarowanym przez podatnika dochodom lub kapitałom, uznaje się za nieuzasadniony zysk majątkowy i wlicza się do ogólnej podstawy opodatkowania w okresie podatkowym, w którym administracja podatkowa powzięła o nich wiadomość. Jednak zyski te nie są wliczane do podstawy opodatkowania, jeśli podatnik wykaże, iż nabył dane prawa lub dobra w „okresie przedawnionym” [22]. Konkretniej rzecz ujmując, zgodnie z moimi ustaleniami prawo organu administracji do określenia wysokości zobowiązania podatkowego podlega czteroletniemu terminowi przedawnienia, który zaczyna biec od dnia następującego po dniu, w którym wygasa termin ustawowy na złożenie odnośnej deklaracji [23]. W praktyce, zgodnie z moim rozumieniem, podatnik może zatem uniknąć włączenia tych aktywów do podstawy opodatkowania po upływie czterech lat od dnia, w którym aktywa te powinny były zostać zadeklarowane.

38. Jeśli chodzi o zasadę *szczególną*, dotyczy ona posiadania, zadeklarowania lub nabycia dóbr lub praw, w odniesieniu do których obowiązku informacyjnego, o którym mowa w systemie formularza 720, nie wypełniono w ustanowionym terminie. Takie dobra lub prawa są traktowane jak nieuzasadniony zysk majątkowy i ulegają włączeniu do ogólnej podstawy opodatkowania. W odniesieniu do tej kategorii aktywów nie przewidziano mechanizmu przedawnienia obowiązującego w przypadku wskazanym wyżej. I tak, zgodnie z tą zasadą, aby uniknąć włączenia zysków majątkowych do podstawy opodatkowania, podatnik musi udowodnić, że „rzeczone dobra lub prawa zostały nabyte z dochodów zadeklarowanych lub uzyskanych w okresach podatkowych, w odniesieniu do których nie podlegał on temu podatkowi” [24].

b) Stanowiska stron

1) Argumenty Komisji

39. Komisja zauważa, że niewykonanie zobowiązania złożenia formularza 720 w wyznaczonym terminie rodzi domniemanie uzyskania dochodu odpowiadającego wartości odnośnych dóbr i praw, uważanego za nieuzasadniony zysk majątkowy, a z tego wynika obowiązek uiszczenia podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dochodu, który zgodnie z tym domniemaniem odpowiada łącznej wartości dóbr i praw objętych obowiązkiem złożenia deklaracji.

40. Instytucja ta nie uważa owego domniemania za środek nieproporcjonalny sam w sobie, ponieważ wynika on z niewykonania przez podatnika materialnego zobowiązania podatkowego do zapłaty podatków [25]. Nieproporcjonalny charakter tych przepisów polega zaś na tym, że w celu uniknięcia tego domniemania podatnik nie może powołać się na przedawnienie. Skoro bowiem posiadacz dóbr i praw za granicą nie przedstawił formularza 720 w wyznaczonym terminie, nie może on powoływać się na mechanizm przedawnienia, który zakreśla termin dla czynności administracji podatkowej służących skorygowaniu podstawy opodatkowania.

[22] Zobacz art. 39 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 121 ust. 1–5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

[23] Ten termin przedawnienia i zasady jego stosowania ustanowiono w art. 66 lit. a) i w art. 67 ust. 1 lit. a) ordynacji podatkowej.

[24] Zobacz art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

[25] Komisja wskazuje zatem, że ponieważ zakwalifikowanie do zysków majątkowych wynika z niewykonania przez podatnika materialnego zobowiązania podatkowego do zapłaty podatku, kwalifikacja ta działa jako ustalenie zobowiązania podatkowego z inicjatywy administracji podatkowej w celu skorygowania sytuacji podatnika, który w pierwszym rzędzie nie przestrzegał obowiązujących przepisów podatkowych.

41. Owe argumenty przedstawione przez Komisję, mające na celu wykazanie nieproporcjonalnego charakteru tego aspektu rozpatrywanego uregulowania, składają się w istocie, jak rozumiem, z dwóch części.

42. Pierwsza część dotyczy sytuacji, w której podatnik w rzeczywistości zapłacił podatek dochodowy. Chodzi w szczególności o specyficzną sytuację, w której nabycie dóbr lub praw za granicą miało miejsce dawniej niż cztery lata przed rozpoczęciem biegu terminu na złożenie po raz pierwszy formularza 720[26], w której to sytuacji opodatkowanie dochodów użytych celem nabycia tych dóbr lub praw w efekcie również miało miejsce dawniej niż cztery lata przed tym dniem, przy czym podatnik podlegał temu podatkowi, lecz nie ma żadnego dowodu na to, że zadeklarował te dochody organom podatkowym[27]. Zdaniem Komisji w takiej sytuacji, w której posiadacz dóbr lub praw nie jest w stanie udowodnić, że uiścił podatek od rozpatrywanych dochodów, nie jest on również w stanie powołać się na przedawnienie w celu uniknięcia korekty przez administrację podatkową. Tym samym niemożność wykazania zapłaty podatku od dochodów odpowiadających aktywom położonym za granicą rodzi niewzruszalne domniemanie oszustwa podatkowego. Komisja przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem domniemanie oszustw podatkowych i unikania opodatkowania nie może być oparte na okolicznościach takich jak posiadanie przez podatnika będącego rezydentem dla celów podatkowych majątku położonego za granicą[28].

43. W tym względzie Komisja odpiera argument rządu hiszpańskiego, zgodnie z którym ciężar dowodu spoczywa na administracji podatkowej, w związku z czym to do niej należy przeprowadzenie odpowiedniego dochodzenia w celu sprawdzenia rzeczywistej sytuacji podatnika i podjęcia w związku z tym działań. Zdaniem tej instytucji praktyka ta nie została określona w spornych przepisach i nie istnieje żaden dokument, który mógłby wykazać, że władze hiszpańskie rzeczywiście ją stosowały. Przepisy te nakładają na podatnika w sposób wyraźny i rygorystyczny ciężar dowodu złożenia deklaracji podatkowej lub niepodlegania opodatkowaniu danym podatkiem. Ponadto przykłady konkretnego zastosowania przepisów dotyczących formularza 720 wskazują, że ciężar dowodu spoczywa na posiadaczu dóbr i praw, który nie dopełnił obowiązku informacyjnego w wyznaczonym terminie.

44. Druga część dotyczy „całkowitego braku przedawnienia". Komisja uważa zatem, że w przypadku niewykonania lub spóźnionego wykonania obowiązku informacyjnego przewidzianego w formularzu 720 występuje „skutek w postaci nieprzedawnialności".

45. W tym względzie uważa ona w istocie, *w pierwszej kolejności*, że brak przedawnienia nie jest odpowiedni do osiągnięcia zamierzonego celu, ponieważ sam fakt złożenia formularza 720 w wyznaczonym terminie pozwala podatnikowi zachować dobrodziejstwo przedawnienia już z samego tego faktu, również gdy jest to w sposób oczywisty przypadek unikania opodatkowania.

46. *W drugiej kolejności* – całkowity brak przedawnienia nie jest również konieczny do osiągnięcia celów zamierzonych przez sporne przepisy w świetle instrumentów istniejących w dziedzinie międzynarodowej wymiany informacji podatkowej na poziomie Unii.

[26] Co się tyczy rzeczonego czteroletniego terminu zob. pkt 37 niniejszej opinii.

[27] Zdaniem Komisji jeżeli aktywa za granicą nabyto w trakcie okresu podatkowego, w odniesieniu do którego prawo administracji podatkowej do ustalenia zobowiązania podatkowego lub żądania jego zapłaty uległo przedawnieniu, jest całkiem możliwe, że podatnik nie zachował dokumentów potwierdzających zadeklarowanie do opodatkowania dochodów, z których aktywa te nabył.

[28] Zobacz wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 60) i analogicznie wyrok z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 51).

47. W szczególności Komisja wyjaśnia, że nie kwestionuje faktu, iż w chwili przyjęcia systemu formularza 720 w 2012 r. żaden z istniejących instrumentów w dziedzinie międzynarodowej wymiany informacji podatkowych nie pozwalał uzyskać odpowiednich informacji na temat dóbr i praw za granicą. Jednak system wymiany informacji na poziomie Unii znacząco zmieniał się w latach 2012–2017 i w dniu wydania uzasadnionej opinii, czyli w dniu 15 lutego 2017 r. – dacie, którą Trybunał powinien wziąć pod uwagę przy ocenie ram prawnych niniejszej skargi – instrumenty wymiany informacji istniejące na szczeblu Unii umożliwiały państwom członkowskim uzyskanie niezbędnych informacji na temat dóbr i praw posiadanych za granicą w celu przeprowadzenia odpowiednich kontroli podatkowych.

48. *Po pierwsze* bowiem, informacje, które powinny być przedmiotem deklaracji przy użyciu formularza 720, były w znacznym stopniu objęte dyrektywą 2011/16.

49. Na poparcie tego stwierdzenia Komisja odsyła do konkretnych przepisów dotyczących trzech kategorii dóbr wskazanych w formularzu 720.

50. Jeśli chodzi o informacje dotyczące *rachunków bankowych*, wskazuje ona na art. 8 ust. 3a dyrektywy 2011/16, a także na załączniki regulujące automatyczną wymianę informacji na temat rachunków bankowych, w tym rachunków depozytowych i rachunków powierniczych. Rzeczona wymiana informacji dotyczy „osób raportowanych". Są to osoby fizyczne i osoby prawne inne niż: (i) spółka kapitałowa, której akcje są przedmiotem regularnego obrotu na co najmniej jednym uznanym rynku papierów wartościowych; (ii) jakakolwiek spółka będąca podmiotem powiązanym spółki określonej w ppkt (i); (iii) podmiot rządowy; (iv) organizacja międzynarodowa; (v) bank centralny; lub (vi) instytucja finansowa [29].

51. Zgodnie z art. 8 ust. 3a lit. a) dyrektywy 2011/16 informacje przekazywane za pośrednictwem systemu automatycznej wymiany obejmują wszystkie informacje niezbędne do identyfikacji osoby będącej posiadaczem rachunku, instytucji finansowej, w której rachunek jest prowadzony, i samego rachunku. Informacje te obejmują również saldo lub wartość zapisaną na rachunku. W przypadku rachunków powierniczych informacje te obejmują łączną kwotę brutto odsetek, łączną kwotę brutto dywidend oraz łączną kwotę brutto innych dochodów osiągniętych w związku z aktywami posiadanymi na rachunku, a także łączną kwotę brutto przychodów ze sprzedaży lub umorzenia aktywów finansowych. W przypadku rachunku depozytowego wymieniane informacje zawierają łączną kwotę brutto odsetek wpłaconych lub uznanych na poczet rachunku w roku kalendarzowym lub innym stosownym okresie sprawozdawczym. W przypadku jakiegokolwiek innego rachunku informacje powinny wskazywać łączną kwotę brutto wpłaconą lub uznaną na rzecz posiadacza rachunku.

52. Zgodnie z owym art. 8 ust. 3a lit. a) informacje, które są przedmiotem automatycznej wymiany, powinny być wystarczające do ustalenia kwoty podatku dochodowego wynikającego z posiadania rachunków bankowych za granicą.

53. Następnie Komisja stwierdza, że automatyczna wymiana informacji wprowadzona przez dyrektywę 2011/16 nakłada na podmioty raportujące obowiązek uwzględnienia w wymianie informacji dotyczących papierów wartościowych posiadanych w innym państwie członkowskim. Co się tyczy papierów wartościowych posiadanych za pośrednictwem rachunków depozytowych

[29] Sekcja VIII, pkt D.2 załącznika I do dyrektywy 2011/16.

lub rachunków powierniczych, w większości przypadków informacje będące przedmiotem wymiany są takie same jak informacje dotyczące rachunków bankowych, co również w tym przypadku pozwala na ustalenie kwoty odpowiedniego podatku dochodowego.

54. Jeżeli chodzi o *prawa lub umowy ubezpieczenia na życie* nieobjęte innymi aktami prawnymi Unii, to na podstawie art. 8 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/16 mogą one również być przedmiotem automatycznej wymiany informacji dotyczących każdego okresu rozliczeniowego. W takim przypadku informacje dotyczą rezydentów państwa członkowskiego będących osobami fizycznymi lub innymi podmiotami i pozwalają administracji podatkowej państw członkowskich na określenie kwoty podatków mających zastosowanie do tych dochodów.

55. Wreszcie informacje dotyczące nieruchomości, które mogą być przedmiotem automatycznej wymiany na podstawie art. 8 ust. 1 lit. e) owej dyrektywy, dotyczą jednocześnie własności tych nieruchomości i czerpanych z nich dochodów, niezależnie od tego, czy należą one do osób fizycznych, czy do podmiotów zamieszkałych lub mających siedzibę w państwie członkowskim. Informacje te pozwalają na naliczenie podatków od dochodów odpowiadających tym dobrom i prawom.

56. *Po drugie*, o ile system automatycznej wymiany informacji nie obejmuje wszystkich informacji podlegających obowiązkowi zadeklarowania na podstawie formularza 720[30], o tyle organy podatkowe państw członkowskich mogą w takich przypadkach skorzystać z wymiany informacji na wniosek (nie automatycznej), jak przewidziano w art. 5–7 dyrektywy 2011/16.

57. *Po trzecie*, Komisja podkreśla fakt, że zarzucane braki systemu wymiany informacji na szczeblu Unii, na które powołuje się rząd hiszpański, nie wpływają na ten stan rzeczy. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z jego wyroku w sprawie Komisja/Belgia[31] wynika, że istniejące mechanizmy wzajemnej pomocy między organami państw członkowskich są wystarczające, aby umożliwić państwu członkowskiemu przeprowadzenie kontroli prawdziwości deklaracji podatników w zakresie ich dochodów osiągniętych w innym państwie członkowskim. Trybunał orzekł również, że w konsekwencji, mimo iż mechanizmy współpracy w praktyce nie zawsze funkcjonują w sposób zadowalający i bez przeszkód, państwa członkowskie nie mogą uzasadniać ewentualnymi trudnościami w uzyskaniu niezbędnych informacji lub brakami we współpracy między organami podatkowymi ograniczeń podstawowych swobód ustanowionych w traktacie.

58. *W trzeciej kolejności* Komisja uważa w każdym razie, że o ile niewystarczający charakter informacji, jakimi dysponuje państwo członkowskie, dotyczących dóbr lub praw posiadanych przez jego rezydentów za granicą, może uzasadniać *dłuższy* termin na określenie wysokości zobowiązania podatkowego, w zakresie, w jakim ma on na celu umożliwienie organom podatkowym skutecznego skorzystania z mechanizmów wzajemnej pomocy[32], o tyle nie może on uzasadniać *całkowitego braku* przedawnienia, które to rozwiązanie jest zastrzeżone, ogólnie rzecz biorąc, dla najpoważniejszych przypadków naruszeń praw człowieka.

[30] Zdaniem Komisji nie dotyczy on rachunków bankowych i papierów wartościowych, gdy ich posiadaczami są spółki notowane na giełdzie i powiązane z nimi przedsiębiorstwa, a także instytucje finansowe. System automatycznej wymiany informacji nie obejmuje również informacji dotyczących osób upoważnionych (niebędących posiadaczami) w odniesieniu do niektórych rachunków finansowych uwzględnionych w formularzu 720. Nie obejmuje on też informacji dotyczących wartości, które nie są posiadane na rachunkach w instytucjach finansowych.

[31] Wyrok z dnia 6 czerwca 2013 r. (C-383/10, EU:C:2013:364, pkt 52, 53).

[32] Zobacz wyroki: X i Passenheim–van Schoot (pkt 62–75); a także z dnia 15 września 2011 r., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 35).

2) Argumenty rządu hiszpańskiego

59. W odniesieniu do pierwszej części argumentów Komisji rząd hiszpański kwestionuje istnienie niewzruszalnego domniemania oszustwa. W tym względzie wyjaśnia on, że art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [33] stanowi klauzulę przeciwdziałania oszustwom, lecz żadnego domniemania oszustwa nie ustanawia. W istocie bowiem aby możliwe było zastosowanie tego przepisu, administracja podatkowa musi wykazać dwa elementy: po pierwsze, okoliczność, że podatnik nie zadeklarował aktywów objętych formularzem 720, mimo że był do tego zobowiązany, a po drugie, okoliczność, że podatnik nie zapłacił podatku dochodowego związanego z nabyciem tych aktywów.

60. Okoliczność, że podatnik nie zachował deklaracji za okres podatkowy, w którym, jak twierdzi, został opodatkowany, nie oznacza, że administracja podatkowa automatycznie uznaje, iż podatnik ów uzyskał nieuzasadnione zyski majątkowe. W takich przypadkach administracja podatkowa powinna zbadać twierdzenia podatnika, a jeśli tego nie uczyni, nie zostanie wykazana okoliczność leżąca u podstaw domniemania (to znaczy okoliczność, że podatnik nie został opodatkowany z tytułu omawianych dochodów) i nie można uznać, że istnieją nieuzasadnione zyski majątkowe. W razie wątpliwości nie należy dokonywać korekty, ponieważ nie wykazano jednej z okoliczności faktycznych stanowiących podstawę domniemania. Natomiast gdyby podatnik chciał uniknąć stosowania art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na tej podstawie, że uprzednio zadeklarował już za pomocą formularza 720 dochody, z których nabył niezadeklarowane dobra lub prawa, wystarczy, aby wskazał, w jakich wcześniejszych deklaracjach podatkowych dochody te zadeklarował. Administracja podatkowa miałaby wówczas obowiązek zbadania tych informacji.

61. Na poparcie tych twierdzeń rząd hiszpański odsyła do szeregu przepisów dotyczących ciężaru dowodu [34]. I tak ciężar ów spoczywa na administracji podatkowej, co w sposób wyraźny unormowane jest w przepisach przytoczonych w przypisie 34 do niniejszej opinii. Tytułem przykładu odsyła on również do wyroku dotyczącego korekty na podstawie art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który uchylił rozpatrywane ustalenie zobowiązania

[33] Pragnę zauważyć, że Komisja w swojej skardze nie sprecyzowała, jakich przepisów prawa hiszpańskiego dotyczy jej pierwsze zastrzeżenie. Jednakże w ramach skargi przytoczyła zarówno art. 39 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i art. 121 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozumiem zatem pierwsze zastrzeżenie Komisji w ten sposób, że dotyczy ono obu tych przepisów. W tym względzie pragnę zauważyć, że rząd hiszpański w odpowiedzi na skargę, odnosząc się do pierwszego zastrzeżenia Komisji, odwołuje się jedynie do art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zważywszy jednak, że rząd ów proponuje Trybunałowi oddalenie skargi w całości, rozumiem podniesione przez niego argumenty dotyczące art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w ten sposób, że obejmują one art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

[34] Po pierwsze, w ramach postępowania weryfikacyjnego związanego ze stosowaniem art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 105 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Ciężar dowodu", wskazuje w ust. 1, że „[w] postępowaniu podatkowym osoba powołująca się na swoje prawo powinna udowodnić wystąpienie rodzących je okoliczności faktycznych". Po drugie, art. 102 kodeksu podatkowego, zatytułowany „Powiadomienie o rozliczeniu zobowiązania podatkowego", wymienia w ust. 2 lit. c) jako element, który musi znajdować się w takim powiadomieniu, „uzasadnienie rozliczenia, jeżeli nie odpowiada ono informacjom przekazanym przez podatnika albo zastosowaniu przepisów przez tego podatnika lub ich interpretacji przez podatnika, ze wskazaniem okoliczności faktycznych i istotnych elementów leżących u podstaw ustalenia oraz jego podstaw prawnych". Po trzecie, rząd hiszpański odsyła do „teorii bliskości przedmiotu dowodu", zapisanej w art. 217 ust. 7 Ley 1/2000 Enjuiciamiento Civil (ustawy o postępowaniu cywilnym z dnia 7 stycznia 2000 r.) (BOE nr 7 z dnia 8 stycznia 2000 r.), zgodnie z którą należy uwzględnić możliwość przedstawienia dowodów i łatwość ich przedstawienia przez każdą ze stron sporu. Chociaż na podstawie art. 106 ust. 1 ordynacji podatkowej każda ze stron powinna udowodnić, co do zasady, okoliczności faktyczne, na które powołuje się na swoją korzyść, zastosowanie „teorii bliskości przedmiotu dowodu" oznacza, że jeżeli podatnik oświadczy, iż nie zachował dokumentów dotyczących jego podatków w celu wykazania, że został opodatkowany, administracja podatkowa w celu sprawdzenia, czy został on opodatkowany, czy też nie, powinna odszukać te informacje w archiwach. Po czwarte, owe przepisy i zasady znajdują się również w Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (ustawie o wspólnej procedurze administracyjnej z dnia 1 października 2015 r.) (BOE nr 236 z dnia 2 października 2015 r.). Po piąte wreszcie, art. 141 i 145 ordynacji podatkowej stanowią, że do organów podatkowych należy „zbadanie okoliczności faktycznych związanych z zobowiązaniami podatkowymi w celu wykrycia okoliczności nieznanych organom podatkowym" oraz „[s]prawdzenie prawdziwości i prawidłowości deklaracji złożonych przez podatników".

podatkowego, ponieważ Tribunal Económico-Administrativo Central (sąd gospodarczo-administracyjny, Hiszpania) uznał, że podatnik poinformował, iż został opodatkowany, i przedłożył dokumenty znajdujące się w jego posiadaniu, natomiast organ administracji nie dołożył starań, aby przedstawić odpowiedni dowód przeciwny [35].

62. W odniesieniu do drugiej części argumentów Komisji rząd hiszpański zauważa przede wszystkim, że instytucja ta opiera się na błędnym założeniu, iż system formularza 720 nie przewiduje przedawnienia. W rzeczywistości ma tutaj bowiem miejsce zastosowanie w praktyce zasady „actio nata", zgodnie z którą termin przedawnienia prawa lub roszczenia może rozpocząć bieg dopiero od chwili, w której jego podmiot dowiedział się o istnieniu tego prawa lub tego roszczenia [36]. Zastosowanie tej zasady oznacza zatem, że czteroletni termin przedawnienia [37] rozpoczyna bieg od chwili, w której administracja podatkowa powzięła wiadomość o elementach związanych z okolicznością podlegającą opodatkowaniu, które pozwalają jej na wszczęcie dochodzenia, czy to dzięki informacjom dostarczonym przez inne państwo za pośrednictwem systemu automatycznej lub spontanicznej wymiany informacji, czy też dzięki podatnikowi lub osobom trzecim. Nie ma zatem mowy o braku przedawnienia.

63. Mając na względzie te wyjaśnienia, rząd hiszpański twierdzi w istocie, że zasada „actio nata" nie ma zastosowania, gdy dobra znajdują się w Hiszpanii. Jednakże to odmienne traktowanie dotyczące przedawnienia pomiędzy aktywami znajdującymi się w Hiszpanii a aktywami znajdującymi się za granicą jest uzasadnione obiektywnymi powodami.

64. *Po pierwsze* bowiem, na terytorium hiszpańskim hiszpańska administracja podatkowa może wykonywać swoje uprawnienia bez ograniczeń w odniesieniu do wszelkich dóbr i praw, w szczególności w formie „fishing expeditions" (wniosków składanych losowo), natomiast nie może tego uczynić, gdy owe dobra i prawa znajdują się za granicą. W tym względzie rząd hiszpański przypomina, że nieuzasadnione zyski odpowiadają dobrom i prawom, o których administracja podatkowa nie miała żadnej wiedzy, a których wykrycie wymagałoby dochodzenia, którego nie mogłaby przeprowadzić w całości, ponieważ jej urzędnicy nie mogą, na przykład, działać poza terytorium hiszpańskim. Ze względu na te trudności w pełni uzasadnione jest rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia od momentu powzięcia wiadomości o istnieniu położonych za granicą dóbr i praw będących źródłem niezadeklarowanych dochodów, które nie mogły być przedmiotem dochodzenia przy użyciu środków, które zostałyby zastosowane, gdyby dochody te powstały na terytorium Hiszpanii.

65. W tym względzie Trybunał uznał istnienie szczególnych systemów przedawnienia w sytuacjach, w których państwo członkowskie musi wykonywać swoje uprawnienia w odniesieniu do dóbr i praw znajdujących się za granicą [38]. Trybunał stwierdził również, że różne terminy prekluzyjne dla praw jednostek i dla praw administracji podatkowej są uzasadnione faktem, że administracja ta zapoznaje się z niezbędnymi danymi i może działać dopiero

[35] Orzeczenie Tribunal Económico-Administrativo Central (sądu gospodarczo-administracyjnego, Hiszpania) z dnia 16 stycznia 2019 r. (R.G. 4253/2016).

[36] Zdaniem rządu hiszpańskiego rzeczona zasada „actio nata" jest przewidziana w sposób ogólny w art. 1969 hiszpańskiego kodeksu cywilnego (*Gaceta de Madrid* – obecnie BOE – nr 206 z dnia 25 lipca 1889 r.). Rząd hiszpański wskazuje, że stosowanie zasady „actio nata" nie tylko nie jest sprzeczne z dosłownym brzmieniem art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który nie wspomina w żaden sposób o „nieprzedawnialności", lecz wynika z ducha tego mechanizmu i wykładni systemowej zgodnej z celem instytucji przedawnienia.

[37] Zobacz, w odniesieniu do terminu czterech lat, pkt 37 i przypis 23 do niniejszej opinii.

[38] Zobacz wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 86.

w momencie złożenia jej deklaracji podatkowej [39], co ma szczególne zastosowanie w przypadku zatajania dóbr lub aktywów i gdy uzyskanie informacji na ich temat za pomocą obecnie dostępnych środków jest praktycznie niemożliwe.

66. *Po drugie*, rząd hiszpański kwestionuje twierdzenie Komisji, zgodnie z którym istniejące instrumenty współpracy w Unii są wystarczające. Podnosi on w tym celu szereg argumentów, które można streścić w poniższy sposób.

67. Na wstępie uściśla on, że z uwagi na to, iż skarga Komisji nie ma na celu stwierdzenia nieważności niektórych aspektów uregulowania formularza 720 od dnia wydania uzasadnionej opinii, czyli od dnia 15 lutego 2017 r., należy zbadać sytuację wzajemnej pomocy międzynarodowej istniejącą w 2012 r., czyli w roku wprowadzenia formularza 720, a nie w lutym 2017 r. Z tym zastrzeżeniem rząd ów uważa w każdym razie, że obecnie istniejące instrumenty w dziedzinie międzynarodowej wymiany informacji pozostają niewystarczające dla ustalenia ewentualnego istnienia w ramach majątku hiszpańskich podatników dóbr i praw o charakterze gospodarczym i znaczeniu podatkowym położonych za granicą.

68. W tym względzie rząd hiszpański podkreśla przede wszystkim, że Komisja przyznała, iż informacje uzyskane za pomocą formularza 720 nie pokrywają się w pełni z informacjami, które można uzyskać na podstawie dyrektywy 2011/16 [40].

69. Następnie podkreśla on, że automatyczna wymiana informacji w rozumieniu art. 3 pkt 9 lit. a) dyrektywy 2011/16 jest uzależniona od zasady „dostępnych informacji", odnoszących się do „informacji zawartych w dokumentacji podatkowej państwa członkowskiego przekazującego informacje, które uzyskuje się zgodnie z procedurami gromadzenia i przetwarzania informacji w tym państwie członkowskim". W konsekwencji państwo, w którym znajduje się źródło danych dochodów, może nie posiadać informacji będących przedmiotem wymiany automatycznej albo dlatego, że jego prawo krajowe nie opodatkowuje określonych dochodów lub niektórych dóbr i nie wymaga składania informacji w tym zakresie, albo dlatego, że osoba zobowiązana do przedstawienia informacji, niezależnie od tego, czy jest to podatnik, czy osoba trzecia, nie zadeklarowała dochodów lub dóbr podlegających wymianie informacji. Rząd ów przypomina, że w wyroku X i Passenheim–van Schoot [41] Trybunał orzekł, że kontrole podatkowe przewidziane przez państwo członkowskie nie mogą zależeć od zachowania innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, w niniejszym przypadku od informacji dostępnych w konkretnym przypadku. Ponadto, jeśli chodzi o informacje dotyczące rachunków bankowych w rozumieniu – art. 8 ust. 3a dyrektywy 2011/16, administracja podatkowa nie może być pewna otrzymania informacji, jakich potrzebuje w odniesieniu do rachunków istniejących w rozumieniu tej dyrektywy, czyli rachunków prowadzonych w dniu 31 grudnia 2015 r. [42], ponieważ w odniesieniu do tych rachunków rezydencja podatnika jest określana zgodnie z przepisami wewnętrznymi, które mogą być odmienne w zależności od państwa członkowskiego.

[39] Wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 50 i nast.).

[40] W szczególności zdaniem rządu hiszpańskiego dyrektywa ta nie obejmuje informacji dotyczących papierów wartościowych (akcji, udziałów), praw i dochodów zdeponowanych, zarządzanych lub uzyskanych w innym państwie członkowskim, które są przedmiotem deklaracji informacyjnej, ani informacji dotyczącej praw do nieruchomości innych niż nieruchomości, których właścicielem jest zainteresowany (prawo do korzystania w oznaczonym czasie, prawo do używania i korzystania z nieruchomości, własność bez możliwości używania), które również są przedmiotem deklaracji.

[41] Zobacz pkt 61 tego wyroku.

[42] Zobacz pojęcie „rachunków istniejących" w sekcji VIII pkt C.9 załącznika I do dyrektywy 2011/16.

70. Wreszcie, zdaniem rządu hiszpańskiego, chociaż sytuacja w dziedzinie wymiany informacji uległa znacznej zmianie w ostatnich latach, należy jednak zauważyć, że obecna sytuacja w tej dziedzinie nie jest w żaden sposób porównywalna z sytuacją krajową, a praktyczne i skuteczne wprowadzenie w życie wymiany prawdopodobnie będzie wymagało czasu potrzebnego na należyte dostosowanie, z uwagi na jej złożoność, dużą liczbę zainteresowanych państw oraz różnorodność przepisów i praktyk krajowych.

c) Ocena

71. Pragnę przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania w sprawie uchybienia ciężar dowodu zaistnienia podniesionego uchybienia spoczywa na Komisji. To właśnie ona, nie mogąc opierać się na żadnym domniemaniu, powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędne do wykazania zaistnienia tego uchybienia [43]. Jak wyjaśnię, uważam, że w niniejszej sprawie Komisja w dużej mierze nie przedstawiła Trybunałowi dowodów niezbędnych do zweryfikowania istnienia podniesionego uchybienia.

72. Wynika to moim zdaniem z faktu, że skarga Komisji jest bardzo skrótowa. Ponadto rząd hiszpański w odpowiedzi na skargę odniósł się do twierdzeń Komisji w sposób bardzo szczegółowy, przedstawiając szereg argumentów, których zasadności, moim zdaniem, nie można na pierwszy rzut oka wykluczyć. Tymczasem w replice Komisja odpowiedziała na te argumenty jedynie w bardzo ograniczonym zakresie, a zatem, jak uważam, nie ustosunkowała się w użyteczny sposób do argumentacji rządu hiszpańskiego. Z tego względu stoję na stanowisku, że Trybunał w dużej mierze nie posiada informacji niezbędnych do zbadania istnienia uchybienia podniesionego przez Komisję.

1) W przedmiocie „całkowitego braku" przedawnienia (część druga)

73. Jeśli chodzi o kwestię tego, czy niezłożenie formularza 720 lub złożenie go po terminie pociąga za sobą „skutek w postaci nieprzedawnialności", który sam w sobie byłby nieproporcjonalny [44], *w pierwszej kolejności* uważam, że konieczne jest sprecyzowanie zakresu rozpatrywanego mechanizmu.

74. Konkretnie rzecz ujmując, w przypadku niezłożenia formularza 720 w wyznaczonym terminie art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pozwalają administracji podatkowej na ustalenie wysokości dochodów odpowiadających aktywom położonym za granicą, które weszły do majątku podatników, nawet jeśli aktywa te zostały nabyte w okresie już przedawnionym w momencie ich wykrycia przez administrację podatkową. Okoliczność ta wynika z samego brzmienia tych przepisów i ponadto nie została zakwestionowana przez rząd hiszpański. Innymi słowy – czteroletni termin przedawnienia, który pozwala podatnikowi posiadającemu aktywa w Hiszpanii

[43] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

[44] Pragnę zauważyć, że po wniesieniu niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego do Trybunału wpłynął wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sąd najwyższy Katalonii, Hiszpania) (sprawa C-330/20). W owym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający zastanawia się w istocie nad tym samym zagadnieniem co rozpatrywane w niniejszej sprawie, a mianowicie nad kwestią proporcjonalności mechanizmu przedawnienia przewidzianego w art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i konsekwencji, jakie w tym względzie niesie ze sobą istnienie systemu wymiany informacji.

uniknąć opodatkowania z tego tylko powodu, że upłynął okres czterech lat od chwili, w której aktywa należało zadeklarować, nie ma zastosowania w przypadku aktywów, o których mowa w formularzu 720.

75. W praktyce w odniesieniu do takich aktywów wspomniane przepisy pozwalają administracji podatkowej na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego niezależnie od daty nabycia danych aktywów, a zatem bez ograniczenia w czasie. Mają one zatem skutek w postaci „nieprzedawnialności", jak słusznie twierdzi Komisja. Pragnę w tym względzie zauważyć, że informacje dostarczone przez rząd hiszpański dotyczące zasady „actio nata" nie mogą prowadzić do przeciwnego ustalenia. Zasada ta oznacza bowiem jedynie, że jeżeli administracja podatkowa posiada wskazówki zajścia okoliczności podlegającej opodatkowaniu, powinna dokonać ustalenia ewentualnego zobowiązania podatkowego w terminie czterech lat. W związku z tym nawet jeśli zastosować tę zasadę, której stosowania Komisja zdaje się zresztą nie podważać[45], skutek w postaci nieprzedawnialności nadal istnieje, ponieważ dopóki administracja podatkowa zachowuje termin czteroletni, może dokonać ustalenia niezależnie od daty nabycia danych aktywów[46].

76. Co się tyczy, *w drugiej kolejności*, proporcjonalności takiego mechanizmu „skutku w postaci nieprzedawnialności", należy ustalić, czy jest on *właściwy* dla zagwarantowania realizacji jego zakładanego celu, i czy nie wykracza poza to, co jest *konieczne* do jego osiągnięcia.

77. W odniesieniu do tej pierwszej kwestii Trybunał orzekł już, że stosowanie przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w przypadku elementów podstawy opodatkowania znajdujących się lub mających źródło w innym państwie członkowskim przyczynia się do zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych, ponieważ takie uregulowanie może zniechęcać podatników posiadających takie aktywa lub przychody do ukrywania ich przed organami podatkowymi, aby nie narazić się na dochodzenie zobowiązania podatkowego[47]. W niniejszej sprawie należy jednak zauważyć, że sporny termin przedawnienia znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku niewypełnienia formularza 720 w wyznaczonym terminie. Nie ma on zatem ogólnego zastosowania w odniesieniu do aktywów znajdujących się za granicą. Niemniej jednak nie jestem przekonany, że mechanizm ten – jak twierdzi Komisja – nie jest właściwy do zapewnienia realizacji celu, któremu służy. Prawdą jest, że podatnicy, którzy wykonują obowiązek informacyjny w wyznaczonym terminie, zachowują prawo do przedawnienia w odniesieniu do ewentualnych dochodów ukrytych w celu nabycia dóbr lub praw, które posiadają za granicą[48]. Jeżeli jednak podatnik zamierza zataić dochody, wydaje mi się mało prawdopodobne, by w pierwszej kolejności chciał dochować obowiązku informacyjnego, aby móc skorzystać z przedawnienia.

78. Jeśli chodzi następnie o konieczny charakter spornego terminu przedawnienia, uważam, że Komisja przedstawiła dowód, iż wykracza on poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu, lecz w odniesieniu do niektórych tylko dóbr ujętych w formularzu 720, a mianowicie nowych rachunków bankowych w rozumieniu dyrektywy 2011/16 (zwanych dalej „nowymi kontami bankowymi")[49].

[45] Komisja ogranicza się bowiem do twierdzenia, że chodzi o „przypadek całkowitego braku terminu przedawnienia".

[46] Tytułem przykładu – nic nie stoi na przeszkodzie wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego kilkadziesiąt lat po wejściu omawianych aktywów do majątku podatników, jeżeli administracja podatkowa dowiedziała się o ich istnieniu właśnie w dniu wydania decyzji.

[47] Wyroki: X i Passenheim–van Schoot, pkt 51, 52; z dnia 15 września 2011 r., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 32).

[48] Aspekt ów, podkreślony przez Komisję, został potwierdzony przez rząd hiszpański.

[49] Pojęcie „nowych rachunków" zostało zdefiniowane w sekcji VIII pkt C ppkt 10 załącznika I do dyrektywy 2011/16 jako rachunki finansowe otwarte w dniu 1 stycznia 2016 r. lub później.

79. W szczególności, jak wyjaśnię w sekcji (i), uważam, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż jeżeli państwo członkowskie dysponuje lub może dysponować na mocy systemu automatycznej wymiany obowiązkowej informacjami na temat aktywów posiadanych przez podatników za granicą wystarczającymi do ustalenia odnośnych podatków, stosowanie przedłużonego terminu przedawnienia wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego przez nie celu. W tym względzie, jak wyjaśnię w sekcji (ii), uważam, że Komisja wykazała w sposób wystarczający pod względem prawnym, iż w dniu upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii z 2017 r., który należy uwzględnić przy badaniu skargi [50], hiszpańska administracja podatkowa na mocy dyrektywy 2011/16 dysponowała lub mogła dysponować informacjami na temat nowych rachunków bankowych posiadanych za granicą przez podatników wystarczającymi do ustalenia odnośnych podatków.

i) Zasady wynikające z orzecznictwa

80. Moim zdaniem, Trybunał wypracował dwie uzupełniające się linie orzecznicze mające znaczenie dla niniejszej sprawy.

81. *Po pierwsze*, wypowiedział się w przedmiocie konieczności stosowania przez państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego w przypadku podejrzenia zatajenia aktywów podlegających opodatkowaniu posiadanych w innym państwie członkowskim oraz konsekwencji, jakie niesie ze sobą w tym względzie fakt istnienia instrumentów wymiany informacji na szczeblu Unii [51]. Należy jednak zauważyć, jak wyjaśnię, że z jednej strony orzecznictwo to zostało wydane w szczególnym kontekście dawnej dyrektywy 77/799/EWG dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [52], która poprzedzała dyrektywę rozpatrywaną w niniejszej sprawie. W szczególności pokażę, że dawna dyrektywa różniła się od dyrektywy rozpatrywanej w niniejszej sprawie, ponieważ nie pozwalała administracjom podatkowym państw członkowskich uzyskać w sposób *automatyczny* i *obowiązkowy* informacji dotyczących podatników. Z drugiej strony Trybunał wypowiedział się jedynie w przedmiocie stosowania konkretnego *przedłużonego* terminu przedawnienia wynoszącego dwanaście lat, który uznał za proporcjonalny, lecz nie rozstrzygnął kwestii terminu przedawnienia obejmującego „skutek w postaci nieprzedawnialności" występujący w niniejszej sprawie.

82. W swoim orzecznictwie Trybunał, przy ustalaniu, czy przedłużony termin przedawnienia wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, rozróżnił dwa przypadki: pierwszy z nich odpowiada sytuacji, w której elementy podlegające opodatkowaniu zostały zatajone, a krajowe organy podatkowe nie posiadają żadnej wskazówki pozwalającej na wszczęcie postępowania, a drugi sytuacji, w której wskazane organy mają informacje dotyczące elementów podstawy opodatkowania [53].

[50] Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem kwestia, czy państwo członkowskie dopuściło się uchybienia, powinna być oceniana w świetle sytuacji istniejącej w tym państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii. Zobacz wyrok z dnia 28 stycznia 2020 r., Komisja/Włochy (Dyrektywa w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach) (C-122/18, EU:C:2020:41, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo). Termin określony w uzasadnionej opinii z dnia 15 lutego 2017 r. obejmował dwa miesiące od jej doręczenia rządowi hiszpańskiemu.

[51] Chodzi o wyroki: X i Passenheim–van Schoot; a także z dnia 15 września 2011 r., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), przywołane również przez strony.

[52] Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. (Dz.U. 1977, L 336, s. 15).

[53] Zobacz wyroki: X i Passenheim–van Schoot, pkt 62, 63, 74; z dnia 15 września 2011 r., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 33).

83. Jedynie względem tego pierwszego przypadku Trybunał uznał w sposób ogólny konieczność ustanowienia przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego. W tym względzie Trybunał stwierdził w istocie, że w takiej sytuacji, w świetle dyrektywy 77/799, pierwsze państwo członkowskie nie było w stanie zwrócić się do właściwych organów innego państwa członkowskiego o dostarczenie mu informacji niezbędnych do prawidłowego określenia kwoty podatku [54]. Jak bowiem zauważył Trybunał, dawna dyrektywa zasadniczo nie pozwalała organom podatkowym państw członkowskich na uzyskiwanie w sposób automatyczny i obowiązkowy informacji bankowych dotyczących ich podatników [55]. Z tego względu jeśli zainteresowane państwo członkowskie nie dysponowało wcześniej wskazówkami pozwalającymi mu zwrócić się do właściwych organów innych państw członkowskich w ramach wzajemnej pomocy, to nie było ono w stanie uzyskać informacji niezbędnych do ustalenia prawidłowej wysokości podatku.

84. W takiej sytuacji Trybunał uznał konieczność przedłużenia terminu na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego z tego powodu, że ryzyko po stronie podatnika, iż aktywa i przychody zatajone przed organami państwa członkowskiego jego miejsca zamieszkania zostaną odkryte, jest mniejsze, w przypadku gdy pochodzą z innego państwa członkowskiego, niż w przypadku gdy mają one charakter krajowy [56].

85. Co się tyczy drugiego przypadku Trybunał orzekł, że jeżeli organy podatkowe państwa członkowskiego dysponują wskazówkami pozwalającymi im zwrócić się do właściwych organów innych państw członkowskich w ramach wzajemnej pomocy na mocy dyrektywy 77/799 o przekazanie im informacji niezbędnych do ustalenia prawidłowej kwoty podatku, nie byłoby uzasadnione stosowanie przez to pierwsze państwo członkowskie przedłużonego terminu na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie miałby na celu konkretnie umożliwienia organom podatkowym tego państwa użytecznego skorzystania z mechanizmu wzajemnej pomocy państw członkowskich i który znajdowałby zastosowanie, w przypadku gdy elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim [57].

86. W tym względzie, *po drugie*, z drugiej linii orzecznictwa wynika, że jeżeli istniejące mechanizmy wzajemnej pomocy między organami państw członkowskich są wystarczające, aby umożliwić państwu członkowskiemu przeprowadzenie niezbędnych kontroli, państwa członkowskie nie mogą uzasadniać ewentualnymi trudnościami w uzyskaniu niezbędnych informacji lub brakami we współpracy między organami podatkowymi ograniczeń podstawowych swobód ustanowionych w traktacie, nawet jeżeli nie można wykluczyć, iż powyższe mechanizmy współpracy w praktyce nie zawsze funkcjonują w sposób zadowalający i bez przeszkód [58]. Innymi słowy – jeżeli istniejące mechanizmy wzajemnej pomocy między organami państw członkowskich są wystarczające, aby umożliwić państwu członkowskiemu przeprowadzenie niezbędnych kontroli, rzeczone państwo członkowskie musi akceptować, iż przeprowadzenie kontroli w innym państwie członkowskim może być trudniejsze niż ich przeprowadzenie na jego własnym terytorium [59].

[54] Zobacz wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 64, 65.

[55] Zobacz podobnie wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 64, 65.

[56] Zobacz wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 72, 73.

[57] Zobacz wyroki: X i Passenheim–van Schoot, pkt 74, 75; z dnia 15 września 2011 r., Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, pkt 35, 36).

[58] Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r., Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, pkt 18); z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 50); z dnia 23 stycznia 2014 r., Komisja/Belgia (C-296/12, EU:C:2014:24, pkt 43).

[59] Zobacz podobnie również opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, pkt 54, 55).

87. Moim zdaniem wynika z tego również, że jeżeli instrument współpracy nie funkcjonuje w sposób zadowalający, przez co państwo członkowskie nie otrzymuje należnych informacji, musi ono skontaktować się z danym państwem członkowskim w celu rozwiązania problemu, a w razie potrzeby zwrócić się do Komisji [60]. Natomiast państwo członkowskie nie może stosować przedłużonego terminu przedawnienia w celu zaradzenia temu, że nie dostarczono mu należnych informacji.

88. Z przytoczonego orzecznictwa wynika, że jeśli hiszpańska administracja podatkowa jest w stanie uzyskać w drodze automatycznej i obowiązkowej wymiany informacje konieczne do ustalenia prawidłowej kwoty podatku, to organ ten nie może uzasadniać ewentualnymi trudnościami w uzyskaniu niezbędnych informacji lub brakami we współpracy między organami podatkowymi ograniczeń podstawowych swobód ustanowionych w traktacie i w związku z tym ustanowić dłuższy termin przedawnienia.

89. Moim zdaniem rozróżnienie wprowadzone przez Trybunał jest uzasadnione. Jeżeli bowiem jedynym źródłem informacji administracji podatkowej o aktywach podlegających opodatkowaniu jest sam podatnik, wykrycie przez dane państwo członkowskie ukrytych aktywów jest trudniejsze niż w sytuacji, w której administracja podatkowa dysponuje tymi informacjami w ramach systemu wymiany informacji, i fakt ten uzasadnia zastosowanie przedłużonego terminu przedawnienia.

90. Z powyższego wynika, że konieczność spornego terminu przedawnienia w niniejszej sprawie zależy w pierwszej kolejności od tego, czy automatyczna i obowiązkowa wymiana zgodnie z dyrektywą 2011/16 jest wystarczająca do tego, aby umożliwić hiszpańskiej administracji podatkowej przeprowadzenie kontroli niezbędnych do ustalenia prawidłowej kwoty podatku. Jeżeli tak, to hiszpańska administracja podatkowa nie może, wbrew temu, co twierdzi, powoływać się na ewentualne trudności jako uzasadnienie stosowania przedłużonego terminu przedawnienia.

ii) Czy automatyczna i obowiązkowa wymiana zgodnie z dyrektywą 2011/16 jest wystarczająca do tego, aby umożliwić hiszpańskiej administracji podatkowej przeprowadzenie niezbędnych kontroli?

91. Strony mają w tej kwestii rozbieżne opinie. Komisja uważa, że dyrektywa 2011/16 umożliwia hiszpańskiej administracji podatkowej uzyskanie informacji niezbędnych do przeprowadzenia odpowiednich kontroli podatkowych dotyczących aktywów ujętych w formularzu 720, natomiast rząd hiszpański stanowisko to kwestionuje.

92. Moim zdaniem należy rozróżnić trzy przypadki.

93. Po pierwsze, informacje dotyczące rachunków bankowych, podawane w formularzu 720. W tym względzie art. 8 ust. 3a lit. a) dyrektywy 2011/16 w związku z załącznikami I i II, do których przepis ten się odnosi, zobowiązuje państwa członkowskie, jak słusznie podnosi Komisja, do automatycznej wymiany informacji dotyczących rachunków finansowych [61], umożliwiającej im prowadzenie niezbędnych kontroli i prawidłowe ustalenie kwoty podatku w sytuacjach transgranicznych [62]. Informacje te powinny być raportowane przez instytucje finansowe każdego państwa członkowskiego jego właściwemu organowi, a ten ostatni przekazuje je pozostałym państwom członkowskim.

[60] Ostatecznie pozostaje mu możliwość wszczęcia postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego zgodnie z art. 259 TFUE. Zobacz podobnie wyroki: z dnia 27 kwietnia 2017 r., A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, pkt 46); z dnia 6 lutego 2018 r., Altun i in. (C-359/16, EU:C:2018:63, pkt 45).

[61] W przedmiocie konkretnych informacji zob. pkt 51 niniejszej opinii.

[62] Zobacz podobnie motywy 1, 2 i 10 dyrektywy 2011/16.

94. Hiszpański rząd przedstawił dwa argumenty mające na celu wykazanie, dlaczego przepis ten nie umożliwia jednak administracji podatkowej otrzymywania odpowiednich informacji.

95. W tym względzie należy oddalić argument dotyczący zasady „dostępnych informacji". Należy stwierdzić, że informacje dotyczące rachunków finansowych nie podlegają warunkowi dostępności żądanych informacji [63]. Następnie, co się tyczy argumentu dotyczącego rachunków istniejących, mam poważne wątpliwości co do tego, czy w praktyce z ich powodu państwa członkowskie nie otrzymują odnośnych informacji. Jednak Komisja nie podniosła w tej kwestii żadnego argumentu przeciwnego, w związku z czym uważam, że nie przedstawiła wymaganych przez orzecznictwo dowodów [64] umożliwiających zbadanie istnienia w tym względzie jakiegokolwiek uchybienia [65].

96. Zatem uważam, że Komisja wykazała w sposób wymagany prawem, iż hiszpańska administracja podatkowa dysponuje niezbędnymi informacjami jedynie w odniesieniu do nowych rachunków bankowych. Z powyższego wynika, że w odniesieniu do tej kategorii aktywów stosowanie spornego terminu przedawnienia wykracza poza to, co jest konieczne [66].

97. W dalszej kolejności, co się tyczy rachunków istniejących, długość spornego terminu przedawnienia mającego zastosowanie do tych aktywów nie wydaje mi się nieproporcjonalna.

98. Przypominam bowiem, że do chwili obecnej Trybunał orzekał jedynie, w wyroku X i Passenheim–van Schoot, w przedmiocie proporcjonalności konkretnego przedłużonego terminu przedawnienia o długości dwunastu lat będącego przedmiotem tej sprawy, który uznał on za proporcjonalny [67].

99. W niniejszej sprawie zwrócono się do Trybunału o rozstrzygnięcie kwestii tego, czy państwo członkowskie w przypadku zatajonych aktywów za granicą, o których nie wie, może również dokonać ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego niezależnie od daty nabycia danych aktywów, a zatem bez ograniczenia w czasie w tym względzie. Moim zdaniem tak właśnie jest. Pragnę bowiem zauważyć z jednej strony, że powody, które Trybunał wskazał w wyroku X i Passenheim–van Schoot, uzasadniające dopuszczenie konieczności stosowania przez państwa członkowskie przedłużonego terminu przedawnienia [68], mają również zastosowanie w niniejszej sprawie. Z drugiej strony, biorąc pod uwagę stopień harmonizacji osiągnięty dotychczas w dziedzinie podatków, który jest bardzo ograniczony, oraz zważywszy na potrzebę zwalczania

63 Zobacz motyw 10 dyrektywy 2011/16. W odniesieniu do dwóch argumentów rządu hiszpańskiego zob. pkt 69 niniejszej opinii.

64 Zobacz pkt 71 niniejszej opinii.

65 Pragnę zauważyć, że podniesiony przez rząd hiszpański argument dotyczący rachunków istniejących został przedstawiony w duplice w postaci odesłania do odpowiedzi rządu hiszpańskiego na uzasadnioną opinię Komisji. Nawet jeśli Komisja nie miała możliwości ustosunkowania się do dupliki, ponieważ kończy ona procedurę pisemną przed Trybunałem, to jednak znała ów argument rządu hiszpańskiego, a zatem miała możliwość ustosunkowania się do niego.

66 Konkretnie rzecz ujmując, nieproporcjonalny charakter spornego terminu przedawnienia uwidacznia się w sytuacji, gdy hiszpańska administracja podatkowa *nie otrzymuje* od innych państw członkowskich informacji dotyczących nowych rachunków finansowych swoich podatników na podstawie wyżej wymienionych przepisów, mimo że powinny one były informacje te dostarczyć. W takich sytuacjach stosowanie zasady „actio nata" oznacza więc, że czteroletni termin na ustalenie zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna biegu, mimo że administracja podatkowa nie może, zgodnie z przywołanym orzecznictwem, uzasadniać ograniczeń podstawowych swobód ustanowionych w traktacie ewentualnymi trudnościami w uzyskaniu niezbędnych informacji lub brakami we współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich. Natomiast w przypadku *rzeczywistego dostarczenia* informacji na przykład przed upływem terminów ustanowionych dla złożenia formularza 720, skutek zasady „actio nata" nie spowoduje w takiej sytuacji żadnego realnego przedłużenia terminu przedawnienia w stosunku do terminu obowiązującego w sytuacjach wewnętrznych.

67 Mówiąc dokładniej – orzekł on, że termin ten jest proporcjonalny ze względu na to, iż decyzja państwa członkowskiego o ograniczeniu tego terminu w czasie i określenie go na podstawie terminu obowiązującego przy dochodzeniu przestępstw w postaci oszustw podatkowych nie jest nieproporcjonalna (wyrok X i Passenheim–van Schoot, pkt 69).

68 Zobacz w tym względzie pkt 83, 84 i 89 niniejszej opinii.

przez państwa członkowskie oszustw podatkowych, którą Trybunał w ten sposób uznał, uważam, że państwa członkowskie dysponują w tej dziedzinie szerokim zakresem swobodnego uznania, również w odniesieniu do stosowania mechanizmu rozpatrywanego w niniejszej sprawie [69].

100. *Po drugie*, należy rozpatrzyć kategorię aktywów ujętych w formularzu 720, które są przedmiotem automatycznej wymiany informacji zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 2011/16 [70]. W odniesieniu do tej kategorii aktywów rząd hiszpański słusznie twierdzi, że automatyczna wymiana informacji jest uzależniona od zasady „dostępnych informacji" [71]. Zasada ta oznacza w istocie, że państwa członkowskie są zobowiązane do udzielenia jedynie informacji dostępnych w krajowych bazach danych podatkowych. Nie jest wymagane w żaden sposób zbieranie danych innych niż dane gromadzone przez organy podatkowe do wewnętrznych celów podatkowych.

101. O ile jestem gotów przyznać, że automatyczna wymiana dla tej kategorii aktywów może być, co do zasady, ograniczona, o tyle mam poważne wątpliwości co do tego, czy w praktyce jest tak właśnie w odniesieniu do wszystkich wskazanych aktywów, jak twierdzi rząd hiszpański. Artykuł 8 ust. 1 dyrektywy 2011/16 obejmuje bowiem pięć kategorii dóbr, a przynajmniej w odniesieniu do nieruchomości wydaje mi się mało prawdopodobne, aby państwa członkowskie nie dysponowały informacjami niezbędnymi do tego, aby zainteresowane państwo członkowskie mogło ustalić prawidłową kwotę podatku [72].

102. Niemniej jednak Komisja nie ustosunkowała się do tych twierdzeń rządu hiszpańskiego i, moim zdaniem, nie przedstawiła argumentów pozwalających Trybunałowi na ich oddalenie [73]. Płynie stąd wniosek, że Komisja nie przedstawiła niezbędnego dowodu na to, że w odniesieniu do tej kategorii dóbr hiszpańska administracja podatkowa jest w stanie przeprowadzić niezbędne kontrole. Ponadto z powodów przedstawionych w pkt 97–99 powyżej uważam, że w przypadku tej kategorii aktywów sporny termin przedawnienia nie wykracza poza to, co jest konieczne.

103. *Po trzecie*, co się tyczy informacji, które nie są objęte dyrektywą 2011/16 [74], hiszpańska administracja podatkowa w odniesieniu do tej kategorii aktywów nie otrzymuje żadnych informacji w sposób systematyczny i automatyczny na podstawie dyrektywy 2011/16. Z powodów przedstawionych w pkt 97–99 powyżej uważam, że w odniesieniu do tej kategorii aktywów sporny termin przedawnienia nie wykracza poza to, co jest konieczne.

[69] Pragnę zauważyć, że w świetle zasady „actio nata" jeżeli organ podatkowy posiada wskazówki zajścia okoliczności podlegającej opodatkowaniu, powinien dokonać ustalenia ewentualnego zobowiązania podatkowego w terminie czterech lat. Ponieważ termin ten jest taki sam jak termin mający zastosowanie w sytuacjach wewnętrznych, nie jest to przedłużony termin na ustalenie zobowiązania podatkowego, który nie miałby na celu konkretnie umożliwienia organom podatkowym tego państwa użytecznego skorzystania z mechanizmu wzajemnej pomocy państw członkowskich i który znajdowałby zastosowanie, w przypadku gdy elementy podstawy opodatkowania znajdują się w innym państwie członkowskim, jak Trybunał wskazał w wyroku X i Passenheim–van Schoot.

[70] Są to prawa lub umowy ubezpieczenia na życie, o których mowa w art. 8 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, oraz nieruchomości, o których mowa w jej art. 8 ust. 1 lit. e).

[71] I tak zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy 2011/16 właściwy organ każdego państwa członkowskiego w ramach automatycznej wymiany przekazuje właściwemu organowi innego państwa członkowskiego „informacje, którymi dysponuje". W tym względzie art. 3 pkt 9 tej dyrektywy stanowi, że dostępne informacje w rozumieniu art. 8 ust. 1 wspomnianej dyrektywy odnoszą się do informacji zawartych w dokumentacji podatkowej państwa członkowskiego przekazującego informacje, które uzyskuje się zgodnie z procedurami gromadzenia i przetwarzania informacji w tym państwie członkowskim.

[72] W odniesieniu do nieruchomości państwa członkowskie posiadają zwykle księgi wieczyste z wszystkimi istotnymi informacjami.

[73] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Niemcy (C-562/10, EU:C:2012:442, points 53, 61).

[74] Zobacz w odniesieniu do tych informacji przypis 30 i przypis 40 do niniejszej opinii.

104. Podsumowując: uważam, że Komisja przedstawiła dowód nieproporcjonalnego charakteru terminu przedawnienia jedynie w odniesieniu do kategorii informacji dotyczących nowych rachunków bankowych. Proponuję zatem, aby Trybunał uwzględnił zastrzeżenie pierwsze w zakresie, w jakim rząd hiszpański przewidział sporny termin przedawnienia dla tej kategorii aktywów.

2) W przedmiocie istnienia niewzruszalnego domniemania oszustwa podatkowego (część pierwsza)

105. Jeśli chodzi o istnienie niewzruszalnego domniemania oszustw podatkowych, uważam, że argumenty przedstawione przez Komisję należy oddalić.

106. Niewątpliwie ustanowienie domniemania oszustwa podatkowego nie może opierać się wyłącznie na okoliczności, że sytuacja podatnika zawiera element zagraniczny [75]. Ponadto mechanizm, który zakłada istnienie oszustwa tylko z tego powodu, że spełnione zostały przewidziane w nim przesłanki, nie dając podatnikowi żadnej możliwości obalenia tego domniemania, co do zasady wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów [76].

107. Niezależnie od tego Komisja nie przedstawiła jednak dowodu na okoliczność, że w niniejszej sprawie występuje niewzruszalne domniemanie oszustwa podatkowego.

108. Po pierwsze, należy stwierdzić, że niemożność powołania się na termin przedawnienia nie jest istotna dla zagadnienia możliwości obalenia domniemania oszustwa [77]. Po drugie, poza kwestią przedawnienia konieczne jest ustalenie, czy podatnik może jednak uniknąć zastosowania art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym uniemożliwić włączenie do podstawy opodatkowania kwot odpowiadających wartości dóbr lub praw znajdujących się za granicą, w przypadku gdy kwoty te zostały faktycznie opodatkowane, lecz podatnik nie jest już w stanie udowodnić ich zadeklarowania. W tym względzie kwestie sporne między stronami dotyczą w istocie zakresu rozpatrywanego uregulowania, zarówno na poziomie regulacyjnym, jak i na poziomie jego wykonania [78].

109. W tym względzie przypominam, że w odniesieniu w szczególności do wykonywania przepisu krajowego dla wykazania uchybienia po stronie państwa członkowskiego wymagane jest przedstawienie dowodów mających charakter szczególny w porównaniu z dowodami zwykle uwzględnianymi w ramach skargi o stwierdzenie uchybienia dotyczącej jedynie treści przepisu

[75] Zobacz na przykład podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 51); z dnia 5 maja 2011 r., Komisja/Portugalia (C-267/09, EU:C:2011:273, pkt 33–49); a także z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 60).

[76] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 82); z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 50); z dnia 3 października 2013 r., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 37); a także z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 88).

[77] Ze względu na swój charakter możliwość podniesienia przedawnienia pozwala bowiem jedynie na zatrzymanie konsekwencji, jakie powinno pociągnąć za sobą zastosowanie domniemania, natomiast samo stwierdzenie oszustwa jako takie pozostaje wiążące. Okoliczność, że rozpatrywane przepisy nie pozwalają automatycznie uniknąć domniemania oszustwa podatkowego tylko z tego powodu, że chodzi o aktywa nabyte w okresie, który uległ przedawnieniu, nie jest sama w sobie równoznaczna z niewzruszalnością domniemania oszustwa.

[78] Komisja odsyła w tym względzie zarówno do brzmienia art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i do przykładów konkretnego zastosowania tego uregulowania. Zobacz pkt 43 niniejszej opinii.

krajowego. W tych warunkach uchybienie można wykazać jedynie poprzez wystarczająco udokumentowany i szczegółowy dowód praktyki zarzucanej krajowej administracji lub sądom krajowym, którą można przypisać danemu państwu członkowskiemu [79].

110. Co się tyczy zakresu rozpatrywanego uregulowania uważam, że rząd hiszpański wyjaśnił w przekonujący sposób, odsyłając do szeregu przepisów dotyczących ciężaru dowodu, a także do wyroku w tej kwestii, że ciężar dowodu spoczywa na administracji podatkowej, w związku z czym jeżeli podatnik nie zachował dokumentów potwierdzających zadeklarowanie podatkowe dochodów, z których nabył swoje aktywa, to nie wynika z tego automatycznie, że posiada nieuzasadnione zyski majątkowe w rozumieniu art. 39 ust. 2 ustawy o dochodach fizycznych [80]. Komisja nie przedstawiła dowodów pozwalających na oddalenie tego wyjaśnienia. W szczególności brzmienie tego przepisu samo w sobie nie sprzeciwia się wykładni przyjętej przez rząd hiszpański. Następnie, jeśli chodzi o praktykę administracji podatkowej, należy stwierdzić, że powołanie się przez Komisję na „przykłady konkretnego zastosowania", którym nie towarzyszyły dalsze wyjaśnienia, nie spełnia kryterium wystarczająco udokumentowanego i szczegółowego wykazania zarzucanej praktyki.

111. Stąd wniosek, że Komisja nie przedstawiła dowodu koniecznego do wykazania istnienia niewzruszalnego domniemania oszustwa.

112. Podsumowując: proponuję, aby Trybunał częściowo uwzględnił zastrzeżenie pierwsze, ponieważ Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG przez to, że w przypadku niewykonania lub wykonania po terminie obowiązku informacyjnego w odniesieniu do nowych rachunków bankowych administracja podatkowa może ustalić wynikające stąd zobowiązanie podatkowe niezależnie od daty nabycia danych aktywów.

2. W przedmiocie grzywny proporcjonalnej w wysokości 150% (zastrzeżenie drugie)

113. W drugim zastrzeżeniu Komisja podnosi, że nieproporcjonalnym ograniczeniem jest też „[nałożenie] automatycznie grzywny proporcjonalnej w wysokości 150% w przypadku braku wykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie formularza 720".

a) Rozpatrywane uregulowania

114. Zastrzeżenie to dotyczy unormowania zawartego w dwóch przepisach dodatkowych ustawy nr 7/2012. Przepisy te przewidują sankcje za wykroczenie podatkowe określone w art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w podobnym uregulowaniu zapisanym w art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym względzie pierwszy przepis dodatkowy ustawy nr 7/2012 przewiduje, że w drodze zastosowania tych przepisów „określa się wykroczenie podatkowe", kwalifikowane jako „bardzo poważne", które podlega karze grzywny w wysokości 150%. Wysokość grzywny oblicza się na podstawie kwoty podatku od wartości odnośnych dóbr i praw.

[79] Zobacz wyrok z dnia 12 maja 2005 r., Komisja/Belgia (C-287/03, EU:C:2005:282, pkt 28).

[80] Pragnę zauważyć, że w argumentach rządu hiszpańskiego przytaczano jedynie art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ chodzi o zasady ogólne, rozumiem jednak owe argumenty w ten sposób, że dotyczą one również art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

b) Argumenty stron

1) Argumenty Komisji

115. Zdaniem Komisji grzywna proporcjonalna w wysokości 150% jest nieproporcjonalna zarówno z powodu jej surowości, jak i z powodu jej automatycznego i niepodlegającego dostosowaniu charakteru.

116. Jeśli chodzi o surowość grzywny, stawka 150% jest znacznie wyższa od stawek sankcji progresywnych mających zastosowanie w przypadku złożenia deklaracji podatkowej po terminie, ponieważ wysokość tych ostatnich wynosi 5%, 10%, 15% i 20%, w zależności od tego, czy opóźnienie wynosi, odpowiednio, 3, 6, 12 miesięcy lub więcej[81]. Ze stawką grzywny proporcjonalnej wynoszącej 150% należy porównać rzeczone niższe stawki, ponieważ w obu przypadkach stanowią one konsekwencję złożenia po terminie deklaracji dotyczącej dochodów podlegających opodatkowaniu. W tej sytuacji w odniesieniu do deklaracji podatkowej bezpośrednio związanej z *obowiązkiem zapłaty* podatki ulegają podwyższeniu w mniejszym stopniu, podczas gdy najwyższa sankcja w wysokości 150% jest powiązana z deklaracją informacyjną formularza 720, stanowiącą zwykły *formalny obowiązek* przekazania informacji, który co do zasady nie pociąga za sobą nałożenia podatku.

117. W odniesieniu do automatycznego i niepodlegającego dostosowaniu charakteru grzywny Komisja zauważa *w pierwszej kolejności*, że grzywna w wysokości 150% nie może być przedmiotem żadnego dostosowania, ponieważ stawka ta ma zastosowanie bez względu na poziom informacji dostępnych krajowym organom podatkowym[82], niezależnie od daty nabycia danych aktywów (przed okresem przedawnionym lub w trakcie jego trwania) i niezależnie od zachowania podatnika, który nie zawsze musi zignorować obowiązek informacyjny, lecz może jedynie wykonać go z opóźnieniem.

118. W odniesieniu do możliwości korekty przewidzianej w interpretacji z dnia 6 czerwca 2017 r., na którą powołuje się rząd hiszpański, Komisja zauważa, że na mocy tej interpretacji podatnik, który nie dopełnił zobowiązania do złożenia deklaracji, ma możliwość uregulowania swojej sytuacji w drodze samodzielnego rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych dokonanego po terminie wraz z zapłatą odpowiedniego podatku. W takim przypadku zamiast grzywny 150% stosowana jest opłata dodatkowa w wysokości 20%. Jednak interpretacji tej nie można uwzględnić, ponieważ, po pierwsze, nie ma ona mocy prawnej, a żaden zapis ustawy nr 7/2012, która stanowi ramy prawne zobowiązania dotyczącego formularza 720, nie pozwala na wyciągnięcie wniosku, że taka możliwość istnieje. Po drugie, data publikacji interpretacji jest późniejsza niż uzasadniona opinia Komisji, co stoi na przeszkodzie jej uwzględnieniu. Jeśli chodzi o praktykę administracji podatkowej przed publikacją tej interpretacji, wydaje się, że administracja podatkowa nie stosowała możliwości zastąpienia grzywny w wysokości 150% opłatą dodatkową w wysokości 20% w sposób jednolity, lecz raczej w konkretnych przypadkach. Z informacji, którymi dysponuje Komisja, wynika, że przed opublikowaniem interpretacji zdarzało się, że w niektórych przypadkach złożenia formularza 720 po upływie terminu grzywna w wysokości 150% była nakładana na posiadacza dóbr i praw za granicą tylko z tego powodu, że nie był on w stanie wykazać, iż zapłacił we właściwym czasie odpowiedni podatek od odnośnych dochodów.

[81] Chodzi o art. 27 ordynacji podatkowej.

[82] Jak wyjaśniono w pkt 47–57 niniejszej opinii, w ramach zastrzeżenia pierwszego Komisja wskazuje, że na podstawie dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie dysponują wystarczającymi środkami do uzyskiwania informacji na temat dóbr i praw posiadanych za granicą w celu przeprowadzenia odpowiednich kontroli podatkowych.

119. *W drugiej kolejności*, podobnie jak w przypadku kwalifikacji aktywów znajdujących się za granicą jako nieuzasadnionego zysku majątkowego, jeżeli posiadacz majątku nie mógł udowodnić, że aktywa odpowiadają dochodom zadeklarowanym i opodatkowanym, administracja podatkowa w razie niewykonania zobowiązania do złożenia deklaracji nie przeprowadzała żadnego szczególnego dochodzenia, co prowadziło do powstania niewzruszalnego domniemania oszustwa podatkowego.

120. *W trzeciej kolejności* Komisja uważa, że nieproporcjonalne jest również to, że grzywnę w wysokości 150%, opodatkowanie rozpatrywanych dochodów oraz grzywny ryczałtowe nakłada się jednocześnie, bez uwzględnienia łącznej wysokości zobowiązania podatkowego, która z tego wynika. W szczególności mogą zaistnieć sytuacje, w których łączne zobowiązanie podatkowe przekracza wartość dóbr i praw podlegających opodatkowaniu. Komisja odsyła do „przypadków podanych do jej wiadomości" i wymienia dwa przykłady równoczesnego stosowania sankcji.

2) Argumenty rządu hiszpańskiego

121. Rząd hiszpański zauważa na wstępie, że proporcjonalność sankcji, niezależnie od tego, czy chodzi o grzywnę proporcjonalną w wysokości 150%, czy o grzywny ryczałtowe, podlega wyłącznie ocenie sądów krajowych, ponieważ sankcje te nie są przedmiotem harmonizacji na poziomie europejskim.

122. Niemniej jednak uważa on, że jeśli chodzi, *w pierwszej kolejności*, o surowość grzywny, to przede wszystkim grzywna w wysokości 150% i podwyższenia podatku w mniejszym stopniu, na które powołuje się Komisja, nie są porównywalne. Jedynie pierwsza z nich ma charakter sankcji, mającej na celu ukaranie zachowania podatnika, który wywiązał się jedynie z obowiązku informacyjnego *bez* uregulowania odpowiedniego podatku, podczas gdy celem tych drugich jest wyłącznie zachęcenie podatników do przestrzegania wyznaczonych terminów i naprawienia uszczerbku poniesionego przez państwo z powodu opóźnionej zapłaty podatku.

123. Następnie rząd ów stwierdza, że okoliczność, iż interpretacja z dnia 6 czerwca 2017 r. jest późniejsza od uzasadnionej opinii, nie powinna stanowić przeszkody dla uwzględnienia zawartej w niej wykładni. Po pierwsze bowiem, interpretacje ograniczają się do wykładni przepisów i nie mogą ich zmienić ani korygować. W konsekwencji z interpretacji podatkowej nie wynika żaden nowy obowiązujący przepis, przy czym odnosi ona skutki korzystne dla podatnika z mocą wsteczną do momentu wejścia w życie danego przepisu. Ponadto nie jest słuszne twierdzenie, że w ustawie możliwość korekty nie istnieje. Możliwość ta i jej skutki są bowiem ogólnie uznane w art. 27 i art. 179 ust. 3 ordynacji podatkowej. Z przepisów tych, które są rozpatrywane w interpretacji, wynika, że możliwe jest przedstawienie po upływie terminu dobrowolnych korekt bez kary za brak płatności, bez uszczerbku dla ewentualnych opłat dodatkowych. Przepisy te mają zastosowanie do wszystkich deklaracji podatkowych, w tym do korekty dóbr położonych za granicą, i obowiązywały już w chwili przyjęcia ustawy nr 7/2012. Możliwość dokonania korekty istniała zatem przed publikacją interpretacji. Po drugie, jeśli chodzi o twierdzenia Komisji dotyczące praktyki stosowanej przed publikacją interpretacji, dotyczą one wyłącznie tego, że możliwości dokonania korekty nie stosowano w sposób jednolity, przy czym Komisja nie przedstawiła w tym względzie żadnego konkretnego dowodu.

124. Ponadto wymogi wynikające z zasady proporcjonalności przewidzianej w prawie hiszpańskim [83] pozwalają administracji również na dostosowanie sankcji w celu zapewnienia, by odpowiadały one wykroczeniom podatkowym, za które są nakładane.

125. Ponadto grzywna proporcjonalna w wysokości 150% nie stanowi sankcji za naruszenie zwykłego zobowiązania do złożenia deklaracji, lecz za ukrywanie dochodów i powtarzalny brak zapłaty należnego podatku – innymi słowy za czyny unikania opodatkowania. Jako że podatek ten ma na celu ukaranie zachowania podatnika, wykluczono możliwość zróżnicowania stawki grzywny w zależności od poziomu informacji, które mogą dostarczyć administracji podatkowej osoby trzecie.

126. *W drugiej kolejności* rząd hiszpański kwestionuje automatyczny charakter grzywny. Przypomina on, po pierwsze, że nałożenie jej jest możliwe tylko w przypadku wyczerpania znamion wykroczenia, które podlega grzywnie, przy czym ciężar dowodu w tym względzie spoczywa na administracji [84]. Po drugie, jego zdaniem administracja podatkowa powinna również udowodnić winę podatnika, co wynika w szczególności z art. 178, 179 i art. 183 ust. 1 ordynacji podatkowej. Jego zdaniem w hiszpańskim systemie podatkowym i administracyjnym sankcje nie mogą być nakładane w sposób automatyczny, a w szczególności mogą zostać wymierzone tylko w razie wystarczającego wykazania i uzasadnienia winy, gdyż na podstawie zasady domniemania niewinności ciężar dowodu w zakresie okoliczności faktycznych i winy ciąży w całości i wyłącznie na administracji. Od czasu ustanowienia formularza 720 do nałożenia sankcji podatkowej doszło jedynie w 7,6% przypadków złożenia tej deklaracji po terminie.

127. Zatem wina musi być przedmiotem szczególnego uzasadnienia i konieczne jest jej wykazanie za pomocą wystarczająco jasnych i szczegółowych okoliczności faktycznych, z uwzględnieniem rozumowania, które pozwoliło stwierdzić jej istnienie. Tytułem przykładu rząd hiszpański odsyła do orzeczenia [85] uchylającego nałożoną na podatnika sankcję z powodu stwierdzenia przez sąd, że uzasadnienie winy zawarte w decyzji o nałożeniu sankcji nie jest wystarczające. Rząd ów powołuje się również na dane liczbowe mające na celu wykazanie w istocie, że nałożenie tej grzywny zależy zawsze od oceny organu: pośród 781 postępowań kontrolnych jedynie w 296 przypadkach wszczęto postępowanie w sprawie nałożenia sankcji, a z nich 108 [86] doprowadziło do nałożenia proporcjonalnej grzywny w wysokości 150% przez organy podatkowe. Przepisy te nie zawierają zatem żadnego domniemania oszustwa podatkowego.

128. *W trzeciej kolejności* rząd hiszpański uzasadnia proporcjonalność grzywny tym, po pierwsze, że można ją porównać jedynie z innymi grzywnami za powtarzające się i systematyczne ukrywanie dóbr, które to sankcje określane są na poziomie od 100% do 150% [87]. Sankcja w wysokości 150% mieści się zatem w granicach przewidzianych w sposób ogólny w ordynacji podatkowej

[83] Rząd hiszpański zauważa, że ogólnie rzecz biorąc, w prawie administracyjnym w dziedzinie sankcji zasada proporcjonalności jest uregulowana w art. 29 Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (ustawy 40/2015 o systemie prawnym sektora publicznego), którego ust. 4 stanowi, że „[j]eżeli przemawiają za tym wymogi adekwatności nakładanej sankcji do wagi czynu stanowiącego naruszenie, a okoliczności danej sprawy to uzasadniają, organ właściwy do orzekania może nałożyć lżejszą sankcję". W dziedzinie podatków o zasadzie proporcjonalności mowa jest w sposób bardziej szczegółowy w następujących przepisach: po pierwsze, art. 3 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Zasady organizacji i stosowania systemu podatkowego", w ust. 2 stanowi: „Stosowanie systemu podatkowego opiera się na zasadach proporcjonalności […]", a po drugie, art. 178 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Zasady regulujące kompetencje do nakładania sankcji podatkowych", w akapicie drugim przewiduje: „W szczególności stosuje się zasady legalności, penalizacji, odpowiedzialności, proporcjonalności i wyłączności kompetencji […]".

[84] Zobacz w tym względzie pkt 59–61 niniejszej opinii.

[85] Orzeczenie pierwszej izby Tribunal Económico-Administrativo Central (sądu gospodarczo-administracyjnego) z dnia 14 lutego 2019 r. (R.G. 529/2016).

[86] Zauważam, że istnieje wątpliwość co do liczby spraw, w których zastosowano grzywnę w wysokości 150%. Rząd hiszpański wskazał w swych uwagach w jednym miejscu 108 spraw, a w innym miejscu 129 spraw.

[87] Chodzi o art. 191 ust. 4 ordynacji podatkowej.

w odniesieniu do kwalifikowanych przypadków braku zapłaty zaległości podatkowej. Ponadto, ogólnie rzecz biorąc, w przypadkach cięższych, takich jak przestępstwa podatkowe, sankcja może wynieść nawet 600% kwoty, która nie została zapłacona [88]. Po drugie, jej stawka, wynosząca 150%, może ulec obniżeniu w przypadku ugody (30%) lub szybkiej zapłaty (25%), a zatem sankcja ta może zostać obniżona do 78,75%.

129. Ponadto twierdzenie Komisji dotyczące (potencjalnego) „równoczesnego stosowania" wykroczenia formalnego w postaci niezłożenia formularza 720 i wykroczenia materialnego związanego z korektą z tytułu nieuzasadnionych zysków majątkowych jest błędne. Jeżeli bowiem administracja podatkowa udowodni, że zachowanie podatnika jest zawinione, należy na niego nałożyć sankcję materialną, ponieważ na podstawie art. 180 ust. 1 ordynacji podatkowej wykroczenie materialne wyczerpuje wykroczenie formalne [89]. Zdaniem rządu hiszpańskiego bardzo ścisły związek pomiędzy korektą z tytułu nieuzasadnionych zysków majątkowych a niezłożeniem formularza 720 oznacza, że nie mogą one być traktowane oddzielnie, lecz winny być uważane jako jedno wykroczenie ze względu na tożsamość narzędzi służących do popełnienia przestępstwa.

c) Ocena

130. Na wstępie pragnę wyjaśnić, że wbrew temu, co podnosi rząd hiszpański, należy stwierdzić, iż Trybunał jest właściwy do dokonania oceny zastrzeżeń Komisji dotyczących proporcjonalności sankcji [90].

131. Na poparcie zastrzeżenia drugiego Komisja przedstawiła szereg różnych argumentów, zmierzających do wykazania nieproporcjonalnego charakteru grzywny w wysokości 150%. Chociaż stoję na stanowisku, że większość tych argumentów należy oddalić (część 1), uważam też, że w świetle proponowanego przeze mnie rozstrzygnięcia pierwszego zastrzeżenia Komisji należy uwzględnić argument dotyczący nieproporcjonalnego charakteru terminu przedawnienia (część 2).

1) Przedstawione przez Komisję argumenty inne niż wywodzone z nieproporcjonalnego charakteru terminu przedawnienia

132. Argumenty przedstawione w tym względzie przez Komisję dotyczą w znacznej mierze charakteru i zakresu grzywny, przy czym rząd hiszpański argumenty te kwestionuje. W celu dokonania ich oceny [sekcja (ii)] należy zatem w pierwszej kolejności zbadać te dwa zagadnienia [sekcja (i)].

[88] Rząd hiszpański odsyła do art. 305 Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (ustawy organicznej o kodeksie karnym) z dnia 23 listopada 1995 r. (BOE nr 281 z dnia 24 listopada 1995 r.).

[89] Przepis ten stanowi, że „działanie lub zaniechanie, które brane jest pod uwagę jako kryterium stopniowania wykroczenia lub jako okoliczność determinująca kwalifikację wykroczenia jako poważnego lub bardzo poważnego, nie podlega karze jako odrębne wykroczenie".

[90] O ile w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, o tyle są one jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem, między innymi, zasady proporcjonalności. Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2001 r., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

i) W przedmiocie charakteru i zakresu grzywny

133. Przede wszystkim, wbrew temu, co twierdzi Komisja, wydaje mi się jasne, że grzywna w wysokości 150% nie stanowi sankcji za niewykonanie zwykłego zobowiązania *formalnego*, lecz za niewykonanie zobowiązania *materialnego*. Jak bowiem zauważa rząd hiszpański, czego zresztą Komisja nie podważa, nałożenie tej grzywny opiera się na założeniu, że zastosowanie znajdują art. 39 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobne uregulowanie zapisane w art. 121 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co oznacza, że podatnik posiada za granicą aktywa, za które nie zapłacił należnego podatku. W tym względzie pragnę podkreślić, że jak wynika z samego brzmienia pierwszego przepisu dodatkowego do ustawy nr 7/2012, grzywna w wysokości 150% jest obliczana na podstawie kwoty należnego podatku, a zatem jest bezpośrednio związana z materialnym zobowiązaniem do zapłaty podatku. Ponadto niewykonanie formalnego zobowiązania dotyczącego formularza 720 jest karane innymi środkami, a mianowicie grzywnami ryczałtowymi będącymi przedmiotem trzeciego zastrzeżenia Komisji [91].

134. Następnie pragnę stwierdzić, że argumenty przedstawione przez Komisję nie pozwalają na oddalenie wyjaśnienia rządu hiszpańskiego, zgodnie z którym administracja podatkowa w celu zastosowania grzywny musi również udowodnić winę podatnika. W szczególności okoliczność, że oba dodatkowe przepisy ustawy nr 7/2012 same w sobie nie przewidują wyraźnej przesłanki winy, nie oznacza w żaden sposób, że przesłanka ta nie ma zastosowania, ponieważ, jak wskazuje rząd hiszpański, przewidziano ją w jasny sposób w tej ustawie. Komisja nie przedstawiła zatem wymaganego dowodu na to, że w przypadku niespełnienia obowiązków związanych z formularzem 720 grzywna nakładana jest automatycznie. Wynika z tego również, że Komisja nie przedstawiła dowodu na to, że przy nakładaniu grzywny nie jest brane pod uwagę zachowanie podatnika, ani że ma miejsce niewzruszalne domniemanie oszustwa podatkowego.

135. Wreszcie, co się tyczy zarzucanej okoliczności, że charakter grzywny nie podlega dostosowaniu, kwestie sporne między stronami dotyczą, po pierwsze, możliwości uregulowania długu, opisanej w interpretacji z dnia 6 czerwca 2017 r., oraz po drugie, kwestii kumulacji sankcji [92].

136. Jeśli chodzi o tę pierwszą kwestię, pragnę zauważyć, że zgodnie z brzmieniem pierwszego przepisu dodatkowego do ustawy nr 7/2012 ustanawia on grzywnę w niezmiennej wysokości 150%. Rząd hiszpański wyjaśnił jednak, że niezależnie od brzmienia tego przepisu w art. 27 i art. 179 ust. 3 ordynacji podatkowej przewidziano w sposób ogólny możliwość rozliczenia samodzielnego, która ma zastosowanie również w odniesieniu do formularza 720 od chwili jego wejścia w życie. W świetle tych przepisów, które są prawnie wiążące, nie wydaje mi się istotne, że interpretacja weszła w życie po upływie terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii [93]. Moim zdaniem Komisja nie przedstawiła innych dowodów pozwalających na odrzucenie tego wyjaśnienia. W szczególności okoliczność, że zgodnie z informacjami dostarczonymi przez Komisję „zdarzało się, że w niektórych przypadkach” grzywna w wysokości 150% była nakładana

[91] Zobacz w tym względzie pkt 144 i 145 niniejszej opinii.

[92] Natomiast bezsporne jest, że informacje, którymi dysponuje administracja, nie są uwzględniane.

[93] Jak wyjaśniono w przypisie 50 do niniejszej opinii, kwestia, czy państwo członkowskie dopuściło się uchybienia, powinna być oceniana w świetle sytuacji istniejącej w tym państwie członkowskim w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii. Pragnę uściślić, że jak rozumiem, nie są to uprawnienia dyskrecjonalne administracji.

na posiadacza dóbr i praw za granicą tylko z tego powodu, że nie był on w stanie wykazać, iż zapłacił we właściwym czasie odpowiedni podatek od odnośnych dochodów, nie wystarcza jako dowód wymagany przez wspomniane orzecznictwo [94].

137. Jeśli chodzi o kwestię kumulacji sankcji, uważam podobnie, że Komisja nie przedstawiła dowodu pozwalającego na oddalenie wyjaśnień rządu hiszpańskiego, zgodnie z którymi z art. 108 ordynacji podatkowej wynika, iż wykroczenie formalne ulega wyczerpaniu przez wykroczenie materialne.

ii) W przedmiocie proporcjonalnego charakteru grzywny

138. Po wyjaśnieniu w ten sposób zakresu i charakteru grzywny należy stwierdzić, że Komisja nie przedstawiła dowodu na to, że grzywna w wysokości 150% nakładana jest w sposób automatyczny i niepodlegający dostosowaniu. Niemniej jednak pozostają sytuacje, w których grzywna w wysokości 150% zostanie nałożona ze względu na to, że podatnik był winny ukrywania aktywów. Jednakże grzywna w takiej wysokości nie wydaje mi się nieproporcjonalna.

139. Po pierwsze bowiem, ponieważ grzywna w wysokości 150% nakładana jest w celu ukarania za systematyczne ukrywanie aktywów, nie można jej porównać z podwyższeniami podatku w mniejszym stopniu, na które powołuje się Komisja, stosowanymi w przypadku zapłaty po upływie terminu. Przeciwnie, podobnie jak rząd hiszpański, uważam, że bardziej odpowiednie jest porównanie grzywny w wysokości 150% z grzywnami ustanowionymi w przepisach prawa hiszpańskiego, które przewidują sankcje za powtarzające się i systematyczne ukrywanie dóbr w sytuacjach wewnętrznych, które przewidują, jak wskazuje rząd hiszpański, grzywny sięgające 150%. Ponieważ Komisja nie podniosła żadnego argumentu pozwalającego na odrzucenie tego porównania, w efekcie nie przedstawiła dowodu na to, że sankcja grożąca w przypadku zatajenia aktywów znajdujących się za granicą jest surowsza od sankcji stosowanej w przypadkach wewnętrznych.

140. Po drugie, pozostałe argumenty przedstawione przez Komisję nie przekonują mnie. W szczególności okoliczność, że przy stosowaniu grzywny w wysokości 150% nie są brane pod uwagę informacje, którymi dysponuje administracja podatkowa, nie wydaje mi się sama w sobie nieproporcjonalna. Grzywna karze bowiem zachowanie podatnika, a mianowicie systematyczne ukrywanie aktywów, i w tym względzie jest ona, jak wyjaśniono powyżej, obliczana wyłącznie na podstawie kwoty należnego podatku. Podobnie fakt, że grzywna nakładana jest równocześnie z poborem podatku, również nie wydaje mi się nieproporcjonalny, ponieważ te dwie kwoty mają odmienny charakter. Sankcję stanowi jedynie grzywna, obliczana dokładnie na podstawie kwoty podatku należnego.

2) Argument dotyczący całkowitego braku przedawnienia

141. Jeden z argumentów Komisji zmierzających do wykazania automatycznego charakteru grzywny oparty jest na okoliczności, że grzywna nakładana jest w sposób niezróżnicowany w odniesieniu do wszystkich niezadeklarowanych dóbr i praw, bez względu na datę nabycia tych aktywów. Rozumiem ten argument jako pewien aspekt argumentu przedstawionego przez Komisję w ramach zastrzeżenia pierwszego, w tym sensie, że ponieważ Komisja uważa, iż pobór podatków jest nieproporcjonalny ze względu na całkowity brak przedawnienia, to nieproporcjonalna jest też grzywna nałożona w celu ukarania braku zapłaty podatku.

[94] Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 71 i 109 niniejszej opinii.

142. W tej szczególnej kwestii podzielam rozumowanie Komisji. Zatem ponieważ uważam za nieproporcjonalny fakt, że w przypadku niewykonania obowiązku informacyjnego dotyczącego nowych rachunków bankowych administracja podatkowa może ustalić wynikające z tego zobowiązanie podatkowe niezależnie od daty nabycia danych aktywów, uważam w konsekwencji, że nałożenie w tej sytuacji grzywny jest również nieproporcjonalne.

143. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał częściowo uwzględnił zastrzeżenie drugie, ponieważ Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG przez to, że nakłada grzywnę proporcjonalną w wysokości 150% w przypadku niewykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do nowych rachunków bankowych niezależnie od daty nabycia tych aktywów.

3. W przedmiocie grzywien ryczałtowych (zastrzeżenie trzecie)

144. W trzecim zastrzeżeniu Komisja podnosi, że nieproporcjonalnym ograniczeniem jest również „stosowanie grzywien ryczałtowych za niewykonanie obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie formularza 720, których poziom jest wyższy niż sankcje przewidziane przez ogólny system dla podobnych wykroczeń".

a) Rozpatrywane uregulowania

145. Zastrzeżenie to dotyczy grzywien ryczałtowych przewidzianych w ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej. Artykuł ten przewiduje system wykroczeń i sankcji dotyczących niewykonania obowiązków związanych z formularzem 720. Zgodnie z tym przepisem za „bardzo poważne" wykroczenia podatkowe uznaje się zadeklarowanie informacji przewidzianych w formularzu 720 po upływie terminu oraz podanie informacji niepełnych, niedokładnych lub nieprawdziwych. Przewidziane sankcje są surowsze, po pierwsze, w przypadku informacji niepełnych, niedokładnych lub nieprawdziwych, i po drugie, w przypadku gdy informacja w ogóle nie została zadeklarowana (kategoria druga), niż, po trzecie, w przypadku deklaracji złożonej po upływie terminu. I tak w przypadku dwóch pierwszych kategorii w odniesieniu do każdej danej lub zestawu danych odnoszących się do tego samego rachunku/dobra, nieruchomości itp. ma zastosowanie grzywna ryczałtowa w wysokości 5000 EUR, przy czym minimalna wysokość grzywny wynosi 10 000 EUR. W przypadku złożenia deklaracji po upływie terminu bez uprzedniego wezwania przez administrację podatkową za każdą daną lub zestaw danych dotyczących tego samego rachunku/dobra, nieruchomości itp. nakładana jest grzywna w wysokości 100 EUR, przy czym minimalna wysokość grzywny wynosi 1500 EUR.

b) Argumenty stron

1) Argumenty Komisji

146. Zdaniem Komisji nawet gdyby przyjąć, że posiadanie aktywów poza terytorium kraju może wymagać nakładania szczególnych grzywien z powodu niewykonania związanego z tym obowiązku informacyjnego, konieczne jest co najmniej uwzględnienie informacji dotyczących

aktywów posiadanych za granicą, którymi administracja podatkowa dysponuje. Tymczasem jedynymi kryteriami stosowanymi przy ustalaniu kwoty grzywien ryczałtowych są liczba danych lub grup danych dotyczących rozpatrywanych aktywów.

147. W każdym wypadku porównanie między sytuacjami wewnętrznymi i przypadkami, w których grzywny ryczałtowe nałożono na podstawie przepisów dotyczących formularza 720, wskazuje na nieproporcjonalny charakter tych grzywien. Z porównania tego wynika, że grzywny ryczałtowe określone w formularzu 720 są 15, 50 lub 66 razy wyższe niż grzywny nakładane w sytuacjach wewnętrznych.

148. W szczególności Komisja zauważa, że obowiązek podatkowy złożenia formularza 720 ma charakter informacyjny i należy go uznać za obowiązek formalny, ponieważ jego złożenie nie pozwala na ustalenie ani na rozliczenie jakiegokolwiek zobowiązania podatkowego, co z kolei prowadzi do wniosku, że niezłożenie tego formularza nie powoduje bezpośredniego uszczerbku majątkowego po stronie skarbu państwa. Obowiązek ten jest również obowiązkiem o charakterze ogólnym (który nie wynika z indywidualnego wniosku), obciążającym podatnika zobowiązanego do złożenia formularza (a nie osobę trzecią). W celu określenia równoległego systemu sankcji stosowanych w sytuacjach wewnętrznych [95] należy wziąć pod uwagę cztery następujące przypadki.

i) Niezłożenie deklaracji

149. Aby porównać sankcje nakładane w przypadku niedochowania tego obowiązku z sankcjami nakładanymi za podobne wykroczenie na poziomie krajowym, należy wziąć pod uwagę zachowanie, o którym mowa w art. 198 ust. 1 akapity od pierwszego do trzeciego ordynacji podatkowej. Przepis ten, który uznaje niezłożenie deklaracji podatkowej w wyznaczonym terminie za drobne wykroczenie, przewiduje zagrożenie karą grzywny ryczałtowej w wysokości 200 EUR. Formularz 720 (ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej) przewiduje w tym przypadku grzywnę w wysokości 5000 EUR za każdą daną, przy czym minimalna grzywna została ustalona na 10 000 EUR, w związku z czym owa kwota minimalna jest 50 razy wyższa niż przewidziana za wykroczenie, o którym mowa w art. 198 ust. 1 ordynacji podatkowej.

ii) Złożenie deklaracji po upływie terminu bez uprzedniego wezwania przez organy podatkowe

150. W przypadku gdyby formularz 720 został złożony po upływie terminu określonego w ustawie, ale przed wezwaniem podatnika do jego złożenia przez administrację podatkową, miałoby miejsce złożenie deklaracji dobrowolne, lecz po terminie. Również w tym przypadku skarb państwa nie ponosi żadnego bezpośredniego uszczerbku majątkowego. Podobne wykroczenie na poziomie wewnętrznym zdefiniowano w art. 198 ust. 2 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem jeżeli deklaracja zostanie złożona po terminie bez wezwania przez administrację podatkową, sankcja oraz wysokość minimalna i maksymalna są równe połowie odpowiadających im kwot przewidzianych w art. 198 ust. 1 ordynacji podatkowej, czyli w grę wchodzi grzywna ryczałtowa w wysokości 100 EUR. Ponieważ ust. 2 osiemnastego przepisu

[95] Zdaniem Komisji ponieważ prawo hiszpańskie nie przewiduje deklarowania dóbr i praw znajdujących się w Hiszpanii, nie jest możliwe dokonanie oceny nieproporcjonalnego charakteru rozpatrywanego środka jedynie poprzez określenie sankcji mającej zastosowanie w sytuacji, gdyby na podstawie przepisów dotyczących deklaracji formularza 720 nie wprowadzono równoległego szczególnego systemu sankcji.

dodatkowego ordynacji podatkowej przewiduje sankcję polegającą na nałożeniu grzywny w wysokości 100 EUR za każdą daną, w minimalnej kwocie 1500 EUR, owa kwota minimalna jest 15 razy wyższa niż kwota sankcji przewidzianej w art. 198 ust. 2 ordynacji podatkowej.

iii) Złożenie deklaracji zawierającej informacje niepełne, niedokładne lub nieprawdziwe, skorygowanej dobrowolnie po upływie terminu bez uprzedniego wezwania przez organy podatkowe

151. Przypadek ten dotyczy złożenia deklaracji w terminie, lecz w sposób niepełny, niedokładny lub z podaniem nieprawdziwych informacji. W tym przypadku podatnik jednak koryguje te informacje, zanim zostanie wezwany do tego przez administrację podatkową (korekta spontaniczna, ale po upływie terminu). Artykuł 198 ust. 2 ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie do niniejszego przypadku drogą analogii, ponieważ można go zrównać z przypadkiem złożenia prawidłowej deklaracji po upływie terminu. W takim przypadku grzywna ma charakter ryczałtowy i wynosi 100 EUR. Podobnie, w przypadku złożenia formularza 720, ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej przewiduje grzywnę w wysokości 100 EUR za każdą daną, w minimalnej kwocie 1500 EUR, a zatem jest to sankcja w wysokości 15 razy wyższej niż sankcja przewidziana w art. 198 ust. 2 ordynacji podatkowej.

iv) Złożenie formularza 720 zawierającego informacje niepełne, niedokładne lub nieprawdziwe

152. Jeśli chodzi o przedstawienie deklaracji w terminie, ale z informacjami niepełnymi, niedokładnymi lub nieprawdziwymi, bez ich sprostowania przez podatnika, podobne wykroczenie na poziomie wewnętrznym jest wykroczeniem przewidzianym w art. 199 ust. 1 ordynacji podatkowej. Przepis ten kwalifikuje jako wykroczenie złożenie deklaracji zawierającej informacje niepełne, niedokładne lub nieprawdziwe, za co przewiduje grzywnę w kwocie ryczałtowej 150 EUR. Zgodnie z przepisami regulującymi formularz 720 grzywna wynosi 5000 EUR za każdą daną, przy czym minimalną wysokość grzywny to 10 000 EUR, a zatem kwota tej sankcji jest co najmniej 66,66 razy wyższa od kwoty sankcji nakładanej na podstawie art. 199 ust. 2 ordynacji podatkowej.

2) Argumenty rządu hiszpańskiego

153. Rząd hiszpański ze swej strony podnosi, że sankcje, które Komisja wzięła pod uwagę w celu porównania, nie są adekwatne, ponieważ nie dotyczą porównywalnych sytuacji. W tym względzie podkreśla on trzy główne cechy wykroczenia wynikającego z niewykonania zobowiązań związanych z formularzem 720. Przede wszystkim stwierdza, że formularz 720 stanowi deklarację podatkową o charakterze informacyjnym. Następnie wskazuje, że formularz ten odpowiada deklaracji danych o charakterze pieniężnym. Wreszcie rząd ów podnosi, że jest to deklaracja składana przez podatnika, którego dotyczą odnośne informacje.

154. Najodpowiedniejszym przedmiotem porównania byłaby deklaracja transakcji z podmiotami powiązanymi, ponieważ obie grzywny mają trzy wskazane wyżej cechy: obie wiążą się ze zobowiązaniami informacyjnymi, odnoszą się do wartości pieniężnych, a odnośne deklaracje są składane przez samego podatnika, a nie przez osobę trzecią.

155. W odniesieniu do transakcji z podmiotami powiązanymi rząd ten podkreśla, że podatnik powinien ewidencjonować i przechowywać określone informacje dotyczące transakcji dokonywanych z osobami i podmiotami powiązanymi. W przypadku niewykonania tego zobowiązania art. 18 ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia

wykroczenie podatkowe polegające na nieprzedstawieniu informacji lub dokumentów albo przedstawieniu niepełnych lub niedokładnych, a także nieprawdziwych informacji dotyczących rzeczonych transakcji z podmiotami powiązanymi. Tenże art. 18 ust. 13 pkt 1 przewiduje sankcję mającą zastosowanie, w przypadku gdy nie ma konieczności dokonywania korekt wyceny, to znaczy gdy nie narażono skarbu państwa na żaden uszczerbek majątkowy, ponieważ nie doszło do zmiany wysokości podatku, a pkt 2 tego przepisu reguluje sankcję mającą zastosowanie w razie konieczności dokonania korekt wyceny. W konsekwencji, podobnie jak w przypadku przepisów dotyczących formularza 720, art. 18 ust. 13 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia wykroczenie dotyczące obowiązku informacyjnego – niepowodujące uszczerbku majątkowego – które ma charakter pieniężny i ciąży na podatniku, którego dotyczy dana informacja. Sankcje za tego rodzaju wykroczenia to grzywna ryczałtowa w wysokości 1000 EUR za każdą pominiętą, niedokładną lub nieprawdziwą daną i w wysokości 10 000 EUR za każdy pominięty, niedokładny lub nieprawdziwy zestaw danych.

156. Wreszcie, zdaniem rządu hiszpańskiego, nie należy brać pod uwagę zakresu informacji pochodzących od osób trzecich, którymi dysponuje administracja podatkowa, ponieważ grzywny ryczałtowe przewidują sankcje za samo zachowanie podatnika.

c) Ocena

157. W odniesieniu do charakteru grzywien ryczałtowych pragnę zauważyć, że strony są zgodne co do tego, iż obowiązek złożenia formularza 720 stanowi obowiązek formalny, którego niewykonanie nie powoduje bezpośredniego uszczerbku majątkowego po stronie skarbu państwa, a który przybiera postać obowiązku o charakterze ogólnym, spoczywającego bezpośrednio na podatniku.

158. W świetle tych wyjaśnień grzywny ryczałtowe wydają mi się nieproporcjonalne z powodów wskazanych przez Komisję.

159. Jeśli chodzi bowiem o kwestię tego, czy grzywny ryczałtowe nakładane w przypadku niewykonania obowiązków związanych z formularzem 720 należy porównywać z grzywnami przewidzianymi w art. 198 i 199 ordynacji podatkowej, czy z grzywnami mającymi zastosowanie w odniesieniu do transakcji z podmiotami powiązanymi, podzielam punkt widzenia Komisji. Transakcje z podmiotami powiązanymi stanowią bowiem transakcje szczególne, a zatem nie mają charakteru ogólnego. Ponadto pragnę zauważyć, że ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej odnosi się bezpośrednio do art. 198 i 199 ordynacji podatkowej, ponieważ przewiduje, że grzywny ryczałtowe nakładane są niezależnie od grzywien przewidzianych w tych przepisach. To odesłanie skłania mnie do uznania, że w braku sankcji szczególnych przewidzianych w ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej miałyby zastosowanie sankcje przewidziane w art. 198 i 199 ordynacji podatkowej.

160. W tym względzie pragnę zauważyć, że zgodnie z twierdzeniami Komisji opisanymi w pkt 147–152 niniejszej opinii, których rząd hiszpański nie zakwestionował, grzywny nakładane w przypadku niewykonania obowiązków związanych z formularzem 720 są 15, 50 i 66 razy wyższe niż grzywny stosowane w sytuacjach wewnętrznych. Chociaż państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem uznania przy ustalaniu odpowiednich sankcji [96], uważam jednak, że sporne grzywny są tak wysokie, że wydają się nieproporcjonalne, bez konieczności dokonywania w tym miejscu rozróżnienia między poszczególnymi kategoriami dóbr. Podobnie tak jak wydaje mi się

[96] Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2001 r., Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

jasne, że grzywny nakładane w odniesieniu do kategorii nowych rachunków bankowych są nieproporcjonalne, ponieważ hiszpańska administracja podatkowa posiada już informacje na ich temat [97], uważam też, że w świetle bardzo wysokich grzywien i faktu, iż grzywny te stanowią karę za niewykonanie obowiązku jedynie formalnego, taki sam wniosek należy wyciągnąć w odniesieniu do pozostałych kategorii aktywów.

161. Pragnę na koniec zauważyć, że fakt, iż zgodnie z informacjami rządu hiszpańskiego grzywny te mogą zostać obniżone na podstawie zasady proporcjonalności, nie może prowadzić do odmiennego rezultatu. Należy stwierdzić, że uprawnienie to, należące do uprawnień dyskrecjonalnych administracji, nie wystarcza do sanacji uchybienia wynikającego z ust. 2 osiemnastego przepisu dodatkowego ordynacji podatkowej [98].

162. Z powyższego wynika, że zastrzeżenie trzecie należy uwzględnić w całości.

F. W przedmiocie kosztów

163. Zgodnie z art. 138 ust. 3 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty, chyba że Trybunał z uwagi na okoliczności sprawy uzna za uzasadnione, że jedna ze stron powinna pokryć, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną.

164. W niniejszej sprawie Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania. Ponieważ Królestwo Hiszpanii przegrało sprawę w zakresie zastrzeżenia trzeciego, a częściowo w zakresie zastrzeżeń pierwszego i drugiego, podnoszonych przez Komisję, uważam, że należy obciążyć Królestwo Hiszpanii połową kosztów poniesionych przez Komisję.

V. Wnioski

165. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał orzekł w następujący sposób:

1) Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE oraz art. art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym:

   – przewidując, że niewykonanie obowiązku informacyjnego dotyczącego nowych rachunków bankowych za granicą lub złożenia po terminie formularza 720 dotyczącego tych rachunków prowadzi do zaklasyfikowania tych aktywów jako nieuzasadnionych zysków majątkowych niezależnie od daty nabycia danych aktywów;

   – przewidując grzywnę proporcjonalną w wysokości 150% w przypadku niewykonania obowiązku informacyjnego dotyczącego nowych rachunków bankowych za granicą lub złożenia po terminie formularza 720 dotyczącego tych rachunków niezależnie od daty nabycia tych aktywów;

   – stosując za niewykonanie obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw za granicą lub w przypadku złożenia po terminie formularza 720 grzywny ryczałtowe, których

[97] Zobacz mój wniosek w przedmiocie zastrzeżenia pierwszego. Pragnę uściślić, że w odróżnieniu od grzywny proporcjonalnej w wysokości 150% grzywny ryczałtowe stanowią bezpośrednią sankcję za niedostarczenie informacji wymaganych w formularzu 720. Okoliczność, że informacje te nie są uwzględniane, wydaje mi się zatem nieproporcjonalna w tym względzie.

[98] Wyrok z dnia 2 sierpnia 1993 r., Komisja/Francja (C-276/91, EU:C:1993:336, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

poziom jest wyższy niż sankcje przewidziane dla podobnych wykroczeń przez system ogólny.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Królestwo Hiszpanii pokrywa połowę kosztów poniesionych przez Komisję Europejską.