Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
της 15ης Ιουλίου 2021 [1]

Υπόθεση C-788/19

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Βασιλείου της Ισπανίας

«Παράβαση κράτους μέλους – Δήλωση περιουσιακών στοιχείων κατεχομένων σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) – Παράλειψη – Δυσανάλογα βαριές κυρώσεις – Έντυπο 720 – Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ – Άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ – Αναλογικότητα – Προθεσμία παραγραφής – Οδηγία 2011/16/ΕΕ – Οδηγία 2014/107/ΕΕ – Αμοιβαία συνδρομή – Αυτόματη ανταλλαγή»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως αφορά φορολογική ρύθμιση τεθείσα σε ισχύ το 2012 από το Βασίλειο της Ισπανίας και έχουσα ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής όσον αφορά περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα εκτός της ισπανικής επικράτειας. Η ρύθμιση αυτή περιλαμβάνει, αφενός, την υποχρέωση των φορολογικών κατοίκων Ισπανίας να δηλώνουν ορισμένα από τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματά τους (υποχρέωση που εκπληρώνεται στην Ισπανία μέσω της υποβολής του «εντύπου 720») και, αφετέρου, σειρά συνεπειών τις οποίες συνεπάγεται η μη τήρηση της υποχρεώσεως αυτής. Οι συνέπειες αυτές περιλαμβάνουν, πρώτον, τον χαρακτηρισμό των περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας και τον συνυπολογισμό τους στη γενική βάση επιβολής του φόρου ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων, δεύτερον, την επιβολή αναλογικού προστίμου ύψους 150 % και, τρίτον, την επιβολή κατ' αποκοπήν προστίμων.

2. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί ότι οι τρεις αυτές συνέπειες και οι σχετικές λεπτομέρειες εφαρμογής συνιστούν δυσανάλογα αυστηρούς περιορισμούς οι οποίοι θίγουν διάφορες ελευθερίες κυκλοφορίας προβλεπόμενες στη ΣΛΕΕ και στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ) και ιδίως την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 63 ΣΛΕΕ και άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ). Κατά την Επιτροπή, ο δυσανάλογος χαρακτήρας έγκειται ιδίως στο ότι με τις τρεις συνέπειες τιμωρείται πολύ αυστηρά η εκ μέρους του φορολογουμένου μη τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η ισπανική φορολογική διοίκηση διαθέτει ήδη ή δύναται να αποκτήσει σχετικές πληροφορίες μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας, το οποίο προβλέπει η οδηγία

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2011/16/ΕΕ[2], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/107/ΕΕ[3] (στο εξής: οδηγία 2011/16). Ως εκ τούτου, με την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως, ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, προβλέποντας τις τρεις αυτές συνέπειες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

3. Κατόπιν της αναλύσεώς μου, θα προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί εν μέρει την προσφυγή.

II. Το ισπανικό δίκαιο

4. Ο επίμαχος εν προκειμένω βασικός νόμος είναι ο 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 (νόμος 7/2012 περί τροποποιήσεως των φορολογικών και δημοσιονομικών κανόνων και περί θεσπίσεως κατάλληλων χρηματοοικονομικών κανόνων για την ενίσχυση της δράσεως στον τομέα της προλήψεως και της καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής), της 29ης Οκτωβρίου 2012 (BOE αριθ. 261, της 30ής Οκτωβρίου 2012) (στο εξής: νόμος 7/2012). Ο νόμος αυτός εισήγαγε το σύστημα του εντύπου 720, τροποποιώντας, μεταξύ άλλων, πλείονες νόμους στον τομέα της φορολογίας. Ειδικότερα, οι νόμοι που μνημονεύονται στις ακόλουθες ενότητες προβλέπουν τις διάφορες πτυχές του συστήματος του εντύπου 720: αυτήν καθεαυτήν την υποχρέωση δηλώσεως (ενότητα 1) και, όσον αφορά τις τρεις επίμαχες συνέπειες περί των οποίων έγινε λόγος στην εισαγωγή των παρουσών προτάσεων, πρώτον, τον χαρακτηρισμό των περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας και τον συνυπολογισμό τους στη γενική βάση επιβολής του φόρου ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων (ενότητες 2 και 3)[4], δεύτερον, την επιβολή αναλογικού προστίμου ύψους 150 % (ενότητα 4)[5] και, τρίτον, την επιβολή κατ' αποκοπήν προστίμων (ενότητα 1)[6].

A. Ο Ley 58/2003 General Tributaria (νόμος 58/2003 περί γενικής φορολογικής νομοθεσίας), της 17ης Δεκεμβρίου 2003, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 7/2012 (στο εξής: LGT)

5. Η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, με τίτλο «Υποχρέωση παροχής πληροφοριών σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα», του LGT προβλέπει τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τα άρθρα 29 και 93 του παρόντος νόμου, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να παρέχουν στις φορολογικές αρχές, υπό τους όρους που καθορίζονται με κανονιστική απόφαση, τις ακόλουθες πληροφορίες:

a) Τις πληροφορίες που αφορούν λογαριασμούς τηρούμενους στην αλλοδαπή, οι οποίοι έχουν ανοιχθεί σε ιδρύματα που ασκούν τραπεζικές ή πιστωτικές δραστηριότητες και τηρούνται στο όνομα των ενδιαφερομένων ή των οποίων οι ενδιαφερόμενοι είναι δικαιούχοι ή για τους οποίους έχουν, υπό οποιαδήποτε μορφή, εξουσιοδότηση ή δικαίωμα διαθέσεως.

[2] Οδηγία του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1).

[3] Οδηγία του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16 (ΕΕ 2014, L 359, σ. 1).

[4] Η συνέπεια αυτή αποτελεί αντικείμενο της πρώτης αιτιάσεως της Επιτροπής.

[5] Η κύρωση αυτή αποτελεί αντικείμενο της δεύτερης αιτιάσεως της Επιτροπής.

[6] Η κύρωση αυτή αποτελεί αντικείμενο της τρίτης αιτιάσεως της Επιτροπής.

b) Τις πληροφορίες που αφορούν οποιουσδήποτε τίτλους, περιουσιακά στοιχεία, αξίες ή δικαιώματα που αντιπροσωπεύουν το εταιρικό κεφάλαιο, τα ίδια κεφάλαια ή την περιουσία κάθε είδους οντότητας ή αφορούν τη μεταβίβαση ιδίων κεφαλαίων σε τρίτους, των οποίων δικαιούχοι είναι οι ενδιαφερόμενοι και τα οποία είναι κατατεθειμένα ή ευρίσκονται στην αλλοδαπή, καθώς επίσης και τις πληροφορίες που αφορούν τις ασφαλίσεις ζωής ή αναπηρίας, των οποίων αυτοί είναι λήπτες, και τις ισόβιες ή προσωρινές προσόδους των οποίων είναι δικαιούχοι κατόπιν μεταφοράς κεφαλαίου σε μετρητά, ή ακόμη τις πληροφορίες που αφορούν τα κινητά ή ακίνητα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτήσει από οντότητες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή.

c) Τις πληροφορίες που αφορούν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή ακίνητα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα επί ακινήτων, τα οποία τους ανήκουν.

[…]

2. Καθεστώς παραβάσεων και κυρώσεων.

Αποτελεί φορολογική παράβαση η μη υποβολή εντός της νόμιμης προθεσμίας των πληροφοριακών δηλώσεων που προβλέπονται στην παρούσα συμπληρωματική διάταξη ή η αναγραφή σε αυτές ελλιπών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών.

Επίσης, αποτελεί φορολογική παράβαση η υποβολή των εν λόγω δηλώσεων χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, όταν προβλέπεται ότι η υποβολή τους γίνεται με τα μέσα αυτά.

Οι ανωτέρω παραβάσεις είναι πολύ σοβαρές και τιμωρούνται σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:

a) Η μη τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως των τηρούμενων σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής λογαριασμών τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό που έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο το οποίο δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, το δε ελάχιστο πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 10 000 ευρώ.

   Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

b) Η μη τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως τίτλων, περιουσιακών στοιχείων, αξιών, δικαιωμάτων, ασφαλίσεων και προσόδων που κατατίθενται, αποτελούν αντικείμενο διαχειρίσεως ή αποκτώνται στην αλλοδαπή τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν έκαστο χωριστό περιουσιακό στοιχείο, αναλόγως της οικείας κατηγορίας, το οποίο έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο που δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 10 000 ευρώ.

Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν κάθε χωριστό περιουσιακό στοιχείο, αναλόγως της οικείας κατηγορίας, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, εάν η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

c) Η μη τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή ακινήτων περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων επί ακινήτων τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν το ίδιο ακίνητο περιουσιακό στοιχείο ή δικαίωμα επί ακινήτου το οποίο έπρεπε να περιληφθεί στη δήλωση ή για κάθε δεδομένο που δηλώθηκε κατά τρόπο ελλιπή, ανακριβή ή ψευδή, με ελάχιστο ύψος προστίμου το ποσό των 10 000 ευρώ.

Το πρόστιμο ανέρχεται σε 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν το ίδιο ακίνητο ή το ίδιο δικαίωμα επί ακινήτου, με ελάχιστο ύψος προστίμου τα 1 500 ευρώ, σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε εκπροθέσμως, χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση. Η ίδια κύρωση επιβάλλεται σε περίπτωση υποβολής της δηλώσεως χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων, μέσων πληροφορικής και τηλεματικών μέσων, εφόσον προβλέπεται ότι η υποβολή της γίνεται με τα μέσα αυτά.

Οι διεπόμενες από την παρούσα συμπληρωματική διάταξη παραβάσεις και κυρώσεις δεν προβλέπονται σωρευτικά με τις προβλεπόμενες στα άρθρα 198 και 199 του παρόντος νόμου.

3. Οι νόμοι που διέπουν έκαστο φόρο δύνανται να προβλέπουν ειδικές συνέπειες σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως που προβλέπεται από την παρούσα συμπληρωματική διάταξη.»

B. O 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 (νόμος 35/2006 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και περί μερικής τροποποιήσεως της νομοθεσίας περί φορολογίας εταιριών, φορολογίας εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής και φορολογίας κεφαλαίου), της 28ης Νοεμβρίου 2006, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 7/2012 (στο εξής: νόμος περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων)

6. Το άρθρο 39 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τίτλο «Αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», ορίζει τα εξής:

«1. Θεωρούνται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων η κατοχή, η δήλωση ή η κτήση δεν αντιστοιχεί σε δηλωθέντα από τον φορολογούμενο εισοδήματα ή κεφάλαια, καθώς επίσης και η αναγραφή ανύπαρκτων χρεών σε δήλωση του παρόντος φόρου ή του φόρου περιουσίας, ή η καταχώριση αυτών στα επίσημα βιβλία ή μητρώα.

Η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας συνυπολογίζεται στη γενική βάση επιβολής του φόρου της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διαπιστώθηκε, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι απέκτησε τα εν λόγω δικαιώματα ή περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή.

2. Εν πάση περιπτώσει, η κατοχή, η δήλωση ή η κτήση περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων για τα οποία η υποχρέωση δηλώσεως που προβλέπει η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του [LGT] δεν εκπληρώθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας αντιμετωπίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συνυπολογίζονται στη γενική βάση επιβολής του φόρου της παλαιότερης από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει ακόμη συμπληρωθεί παραγραφή και οι οποίες μπορούν ακόμη να τακτοποιηθούν.

Πάντως, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων είναι κάτοχος αποκτήθηκαν με εισοδήματα δηλωθέντα ή με εισοδήματα αποκτηθέντα κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν ήταν υποκείμενος στον συγκεκριμένο φόρο.»

Γ. Ο ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (νόμος 27/2014 περί φόρου εταιριών), της 27ης Νοεμβρίου 2014, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 7/2012 (στο εξής: νόμος περί φόρου εταιριών)

7. Το άρθρο 121 του νόμου αυτού, με τίτλο «Περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα μη λογιστικώς καταχωρισθέντα ή μη δηλωθέντα: τεκμαιρόμενη κτήση εισοδημάτων», προβλέπει στις παραγράφους 1 έως 6 τα εξής:

«1. Τα περιουσιακά στοιχεία του φορολογουμένου τα οποία δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά του βιβλία τεκμαίρεται ότι έχουν αποκτηθεί με μη δηλωθέντα εισοδήματα.

Το τεκμήριο αυτό ισχύει και σε περίπτωση μερικής αποκρύψεως της αξίας κτήσεως αυτών.

2. Τα μη καταχωρισθέντα στα λογιστικά βιβλία περιουσιακά στοιχεία τεκμαίρεται ότι ανήκουν στον φορολογούμενο εφόσον αυτά βρίσκονται στην κατοχή του.

3. Το ποσό των μη δηλωθέντων εισοδημάτων τεκμαίρεται ότι είναι ίσο με την αξία κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων που δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία, αφαιρουμένου του ποσού των πραγματικών χρεών που έχουν αναληφθεί με σύμβαση για τη χρηματοδότηση της αγοράς αυτής και τα οποία επίσης δεν έχουν καταχωριστεί στα λογιστικά βιβλία. Το καθαρό ποσό δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι αρνητικό.

Το ποσό της αξίας κτήσεως ελέγχεται με βάση τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα ή, αν αυτό δεν είναι εφικτό, βάσει των κανόνων αποτιμήσεως που προβλέπει ο [LGT].

4. Τεκμαίρεται η ύπαρξη μη δηλωθέντων εισοδημάτων, εφόσον έχουν εγγραφεί ανύπαρκτα χρέη στα λογιστικά βιβλία του φορολογουμένου.

5. Το ποσό των εισοδημάτων που προσδιορίζεται βάσει των προαναφερθέντων τεκμηρίων καταλογίζεται στην παλαιότερη από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει συμπληρωθεί παραγραφή, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αντιστοιχεί σε μία ή περισσότερες άλλες χρήσεις.

6. Εν πάση περιπτώσει, τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα για τα οποία η υποχρέωση δηλώσεως που προβλέπει η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη του [LGT] δεν εκπληρώθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας θεωρείται ότι αποκτήθηκαν με μη δηλωθέντα εισοδήματα τα οποία καταλογίζονται στην παλαιότερη από τις φορολογικές χρήσεις για τις οποίες δεν έχει συμπληρωθεί παραγραφή και οι οποίες μπορούν ακόμη να τακτοποιηθούν.

Πάντως, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων είναι κάτοχος αποκτήθηκαν με εισοδήματα που έχουν δηλωθεί ή αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν ήταν υποκείμενος στον συγκεκριμένο φόρο.»

Δ. Ο νόμος 7/2012

8. Η πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου αυτού, με τίτλο «Σύστημα κυρώσεων σε περίπτωση αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας και τεκμαιρόμενης κτήσεως εισοδημάτων», ορίζει τα εξής:

«Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου 35/2006, της 28ης Νοεμβρίου 2006, περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και περί μερικής τροποποιήσεως της νομοθεσίας περί φορολογίας εταιριών, φορολογίας εισοδήματος των κατοίκων αλλοδαπής και φορολογίας κεφαλαίου, και του άρθρου 134, παράγραφος 6, του κωδικοποιημένου νόμου περί φορολογίας εισοδήματος εταιριών, εγκριθέντος με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, της 5ης Μαρτίου 2004, προσδιορίζει τη φορολογική παράβαση, η οποία θεωρείται πολύ σοβαρή και τιμωρείται με πρόστιμο 150 % επί του ποσού της κυρώσεως.

Η κύρωση υπολογίζεται επί τη βάσει του συνολικού ποσού που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο. […]»

III. Η διαδικασία προ της ασκήσεως της προσφυγής και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

9. Με προειδοποιητική επιστολή της 20ής Νοεμβρίου 2015 η Επιτροπή επέστησε την προσοχή των ισπανικών αρχών σχετικά με την ενδεχόμενη ασυμβατότητα προς το δίκαιο της Ένωσης ορισμένων διατάξεων που σχετίζονται με την υποχρέωση δηλώσεως των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων μέσω του εντύπου 720. Κατά την ανάλυση της Επιτροπής, οι συνέπειες της μη τηρήσεως της υποχρεώσεως αυτής και οι συναφείς κυρώσεις φαίνεται ότι είναι δυσανάλογα αυστηρές σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκει η ισπανική ρύθμιση.

10. Κατόπιν της από 29 Φεβρουαρίου 2016 απαντήσεως των ισπανικών αρχών, με την οποία αυτές αμφισβήτησαν την ύπαρξη οποιασδήποτε ασυμβατότητας του νόμου αυτού προς το δίκαιο της Ένωσης, η Επιτροπή εξέδωσε στις 15 Φεβρουαρίου 2017 αιτιολογημένη γνώμη εμμένοντας, κατ' ουσίαν, στη θέση που είχε διατυπώσει στο από 20 Νοεμβρίου 2015 έγγραφό της.

11. Με τα από 12 Απριλίου 2017 και 31 Μαΐου 2019 έγγραφα, οι ισπανικές αρχές απάντησαν στην εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη.

12. Η Επιτροπή, θεωρώντας μη πειστικές τις απαντήσεις αυτές, άσκησε στις 23 Οκτωβρίου 2019, βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως, με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 21, 45, 49, 56 και 63 ΣΛΕΕ και από τα άρθρα 28, 31, 36 και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ:

– προβλέποντας ότι η μη τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή η εκπρόθεσμη υποβολή του εντύπου 720 έχουν ως συνέπεια τον χαρακτηρισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας χωρίς δυνατότητα προβολής παραγραφής·

– επιβάλλοντας αυτομάτως αναλογικό πρόστιμο ύψους 150 % σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720·

– επιβάλλοντας, σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720, κατ' αποκοπήν πρόστιμα αυστηρότερα σε σχέση με τις κυρώσεις που προβλέπονται από το γενικό σύστημα κυρώσεων για παρόμοιες παραβάσεις, και

– να καταδικάσει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

13. Το Βασίλειο της Ισπανίας ζητεί από το Δικαστήριο:

– να απορρίψει την προσφυγή και

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

14. Δεν διεξήχθη επ' ακροατηρίου συζήτηση, ωστόσο αμφότεροι οι διάδικοι απάντησαν στις γραπτές ερωτήσεις του Δικαστηρίου της 8ης Δεκεμβρίου 2020.

IV. Ανάλυση

A. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις σχετικά με το έντυπο 720

15. Όπως επισήμανα στην εισαγωγή των παρουσών προτάσεων, η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση θεσπίστηκε με σκοπό τη διασφάλιση αυστηρότερου φορολογικού ελέγχου σε μια περίπτωση που ενέχει σημαντικό κίνδυνο φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Συναφώς, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι ουδόλως αμφισβητεί το δικαίωμα του Βασιλείου της Ισπανίας να επιβάλλει υποχρέωση υποβολής δηλώσεως για τα κατεχόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα, όπως είναι η δήλωση που προβλέπει το έντυπο 720. Παραδέχεται επίσης ότι η επιβαλλόμενη με το έντυπο 720 υποχρέωση μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να προληφθούν η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή, καθώς και οι καταχρηστικές πρακτικές, και από την ανάγκη να διασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Επομένως, η Επιτροπή αμφισβητεί μόνον τις συνέπειες που προβλέπονται σε περίπτωση μη τηρήσεως της εν λόγω υποχρεώσεως, συνέπειες τις οποίες θεωρεί δυσανάλογα αυστηρές.

16. Μολονότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί αυτήν καθεαυτήν την υποχρέωση δηλώσεως που προβλέπει το έντυπο 720, αλλά τις συνέπειες που απορρέουν από αυτήν σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δηλώσεως, θεωρώ χρήσιμο να διευκρινιστεί το πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης υποχρεώσεως δηλώσεως.

17. Η υποχρέωση αυτή αφορά τρεις κατηγορίες ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων: τους λογαριασμούς που τηρούνται σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν εταιρικό κεφάλαιο και άλλα περιουσιακά στοιχεία που

εξομοιώνονται με αυτό βάσει της νομοθεσίας, καθώς και τα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία[7]. Σύμφωνα με όσα προσκόμισε η Επιτροπή, τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα πρέπει να δηλώνονται, εφόσον στο τέλος της χρήσεως (ή κατά τη διάρκεια αυτής) η εκτιμώμενη αξία κάθε κατηγορίας υπερβαίνει τα 50 000 ευρώ. Η δήλωση επαναλαμβάνεται τα επόμενα έτη σε περίπτωση που η αξία των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων μιας συγκεκριμένης κατηγορίας αυξηθεί κατά περισσότερο από 20 000 ευρώ. Η υποχρέωση δηλώσεως περιλαμβάνει την υποχρέωση αναγραφής σειράς δεδομένων για έκαστη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων[8], η δε δήλωση πρέπει να υποβάλλεται μέσω του εντύπου 720 εντός του χρονικού διαστήματος μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου και της 31ης Μαρτίου του έτους που έπεται της φορολογικής περιόδου αναφοράς. Εκτός των προβλεπομένων από τη νομοθεσία εξαιρέσεων[9], οι υπόχρεοι είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα τα οποία, ανεξαρτήτως της υπηκοότητάς τους, έχουν τη φορολογική τους κατοικία ή έδρα στην Ισπανία και τα οποία έχουν την εξουσία να ενεργούν με την ιδιότητα του δικαιούχου ή αντιπροσώπου για τα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα ή, ακόμη και με την ιδιότητα του εξουσιοδοτημένου προσώπου όσον αφορά τους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Β. Σχετικά με τις επίμαχες ελευθερίες

18. Με την προσφυγή της, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το Βασίλειο της Ισπανίας προσέβαλε τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στα άρθρα 21 (πολίτες), 45 (εργαζόμενοι), 49 (εγκατάσταση), 56 (υπηρεσίες) και 63 ΣΛΕΕ (κεφάλαια), καθώς και τις αντίστοιχες ελευθερίες που προβλέπονται στη Συμφωνία ΕΟΧ. Συναφώς, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, καίτοι το σύστημα του εντύπου 720 είναι δυνατόν να θίγει το σύνολο των ελευθεριών αυτών, η επίμαχη εν προκειμένω ρύθμιση θίγει κυρίως την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και, ως εκ τούτου, η ισπανική ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικώς και μόνον από την άποψη της συγκεκριμένης ελευθερίας.

19. Συμμερίζομαι εν μέρει την άποψη αυτή. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία, όταν ένα εθνικό μέτρο αφορά ταυτοχρόνως την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, το Δικαστήριο εξετάζει το επίμαχο μέτρο, κατ' αρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις δύο αυτές ελευθερίες εάν προκύπτει ότι, υπό τις συνθήκες της υπό κρίση υποθέσεως, η μία από

7 Βλ. δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 1, του LGT.

8 Σύμφωνα με τις πληροφορίες που προσκόμισε η Επιτροπή, στην περίπτωση των *τραπεζικών λογαριασμών*, ο υπόχρεος οφείλει να δηλώσει πέντε δεδομένα ή κατηγορίες δεδομένων: επωνυμία του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος ή της τράπεζας· αναγνωριστικά στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού· ημερομηνία ανοίγματος ή κλεισίματος, ή χορηγήσεως ή ανακλήσεως της αδείας χρήσεως του τραπεζικού λογαριασμού· υπόλοιπο του λογαριασμού στις 31 Δεκεμβρίου και μέσο μηνιαίο υπόλοιπο του τελευταίου τριμήνου του έτους. Στην περίπτωση *αξιών ή δικαιωμάτων*, ο υπόχρεος οφείλει να δηλώσει, κατ' ουσίαν, τα εξής δεδομένα ή κατηγορίες δεδομένων: επωνυμία του ιδρύματος εκδότη των τίτλων ή του εκδότη του δανείου ή προσδιοριστικά στοιχεία της έννομης σχέσεως· υπόλοιπο των τίτλων (μετοχών ή ομολογιών) ή των δικαιωμάτων στις 31 Δεκεμβρίου, με σημείωση του αριθμού και της κατηγορίας των μετοχών ή των τίτλων και της ονομαστικής αξίας τους. Στην περίπτωση των *ασφαλίσεων ζωής* και των *προσωρινών ή ισοβίων προσόδων*, ο υπόχρεος οφείλει να δηλώσει, κατ' ουσίαν, τα εξής δεδομένα ή κατηγορίες δεδομένων: αναγνωριστικά στοιχεία και έδρα της ασφαλιστικής εταιρίας, αναγνωριστικά στοιχεία του ασφαλιστηρίου συμβολαίου ή των περιοδικώς καταβαλλόμενων προσωρινών ή ισοβίων προσόδων, που είναι σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου· την αξία εξαγοράς όσον αφορά τα ασφαλιστήρια συμβόλαια ή την αξία κεφαλαιοποιήσεως όσον αφορά τις προσόδους. Στην περίπτωση των *ακινήτων περιουσιακών στοιχείων*, ο υπόχρεος οφείλει να παράσχει πληροφορίες, κατ' ουσίαν, τα εξής δεδομένα ή κατηγορίες δεδομένων: αναγνωριστικά στοιχεία του ακινήτου, προσδιορίζοντας το είδος αυτού· προσδιορισμό του κράτους, της χώρας ή της περιοχής όπου βρίσκεται το ακίνητο, πόλη, οδό και αριθμό· ημερομηνία κτήσεως· αξία κτήσεως· σε περίπτωση ακυρώσεως ή μεταβιβάσεως των περιουσιακών στοιχείων, ζητούνται πληροφορίες για την ημερομηνία ακυρώσεως ή μεταβιβάσεως.

9 Κατά την Επιτροπή, η υποχρέωση παροχής πληροφοριών δεν ισχύει για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα στην αλλοδαπή εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα έχουν καταχωρισθεί στα λογιστικά βιβλία κατά τρόπο διακριτό και εξατομικευμένο.

τις ελευθερίες αυτές είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να συνενωθεί με αυτήν [10]. Το ίδιο ισχύει και όταν ένα εθνικό μέτρο αφορά ταυτοχρόνως την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και την ελευθερία εγκαταστάσεως [11].

20. Συναφώς, εκτιμώ ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων είναι η κύρια ελευθερία την οποία αφορά το επίμαχο εν προκειμένω εθνικό μέτρο. Συγκεκριμένα, η επίδικη εθνική νομοθεσία αφορά γενικώς την κατοχή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων στην αλλοδαπή από κατοίκους Ισπανίας, χωρίς η κατοχή αυτή να έχει κατ' ανάγκην τη μορφή συμμετοχής στο κεφάλαιο νομικών προσώπων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή ή να έχει ως κύριο κίνητρο την επιθυμία λήψεως χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Καίτοι είναι όντως πιθανόν να θίγονται η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και η ελευθερία εγκαταστάσεως, εντούτοις οι ελευθερίες αυτές είναι δευτερεύουσες σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, με την οποία είναι δυνατόν να συνενωθούν. Εκτιμώ ότι το ίδιο συμπέρασμα πρέπει να συναχθεί και όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, η οποία φαίνεται να είναι εν προκειμένω ακόμη πιο δευτερεύουσας σημασίας σε σχέση με την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελευθερία εγκαταστάσεως. Όσον αφορά το δικαίωμα ελεύθερης κυκλοφορίας των Ευρωπαίων πολιτών, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 21 ΣΛΕΕ, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε επαρκή επιχειρήματα ώστε να μπορεί να εκτιμηθεί για ποιον λόγο η επίμαχη ρύθμιση θίγει και την ελευθερία αυτήν.

21. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η υπό κρίση υπόθεση πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και στο άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ. Χάριν σαφήνειας και δεδομένου ότι το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ έχει το ίδιο νομικό περιεχόμενο με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ [12], στην ανάλυση που ακολουθεί θα αναφέρομαι μόνο στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

Γ. Επί της υπάρξεως περιορισμού του άρθρου 63 ΣΛΕΕ

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

22. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η σχετική με το έντυπο 720 ρύθμιση συνιστά περιορισμό της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, λόγω του ότι η επίδικη ρύθμιση επιβάλλει ειδικούς κανόνες όσον αφορά την κατοχή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων στην αλλοδαπή, οι οποίοι δεν ισχύουν για όμοια περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην Ισπανία. Η εφαρμογή των κανόνων αυτών έχει, μεταξύ άλλων, ως συνέπεια να καθίσταται λιγότερο ελκυστική για τους φορολογούμενους η μεταφορά περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή.

23. Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, οι κυρώσεις που επιβάλλονται για τις σχετικές με το έντυπο 720 παραβάσεις δεν συνιστούν περιορισμό, δεδομένου ότι η επιβολή κυρώσεων είναι αναγκαία προκειμένου να είναι αποτελεσματική η υποχρέωση δηλώσεως. Επιπλέον, τα πρόσωπα που αποκρύπτουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για φορολογικούς λόγους δεν μπορούν να τύχουν προστασίας βάσει του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας.

[10] Πρβλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 39).

[11] Πρβλ. αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψεις 89 έως 93), και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker και Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψεις 25 έως 31).

[12] Πρβλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-521/07, EU:C:2009:360, σκέψη 33), και της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψη 51).

2. Εκτίμηση

24. Κατά τη γνώμη μου, η επίμαχη ρύθμιση αναμφιβόλως συνιστά σχετικό περιορισμό.

25. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, συνιστούν, μεταξύ άλλων, μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος τα οποία είναι ικανά να αποθαρρύνουν, να εμποδίσουν ή να περιορίσουν τις δυνατότητες των κατοίκων του κράτους αυτού να επενδύσουν σε άλλα κράτη μέλη [13]. Όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, χωρίς αυτό να αμφισβητείται από την Ισπανική Κυβέρνηση, το σύστημα του εντύπου 720 προβλέπει υποχρέωση δηλώσεως και κυρώσεις σε περίπτωση μη τηρήσεως της υποχρεώσεως αυτής, οι οποίες επιβάλλονται στους φορολογικούς κατοίκους που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία στην αλλοδαπή και οι οποίες δεν ισχύουν για όμοια περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην Ισπανία. Συνεπώς, μια τέτοια ρύθμιση είναι ικανή να αποτρέψει ή να εμποδίσει τους κατοίκους του κράτους αυτού να επενδύσουν σε άλλα κράτη ή να περιορίσει τις δυνατότητές τους προς τούτο.

26. Συναφώς, το επιχείρημα της Ισπανικής Κυβερνήσεως, κατά το οποίο τα πρόσωπα που αποκρύπτουν τα περιουσιακά τους στοιχεία για φορολογικούς λόγους δεν μπορούν να τύχουν οποιασδήποτε προστασίας βάσει του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας, δεν οδηγεί σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Διαπιστώνεται ότι από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο β′, ΣΛΕΕ προκύπτει ότι ένας περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογείται εάν συντελεί στην αποφυγή των παραβάσεων των νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας. Με άλλα λόγια, από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι ένα εθνικό μέτρο δεν παύει να αποτελεί περιορισμό κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ απλώς και μόνον επειδή αποσκοπεί στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων ή στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής [14].

Δ. Επί της ενδεχόμενης δικαιολογήσεως του περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

27. Κατά την Επιτροπή, η διαφορετική μεταχείριση που εφαρμόζει το Βασίλειο της Ισπανίας αναλόγως του τόπου όπου βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία δεν αντιστοιχεί σε αντικειμενικώς διαφορετικές καταστάσεις κατά την έννοια του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν υφίσταται διαφορά καταστάσεως μεταξύ των φορολογουμένων που κατέχουν περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αντικείμενο της επίδικης ρυθμίσεως [15]. Ως προς τον σκοπό που επιδιώκει η εν λόγω ρύθμιση, ήτοι την πρόληψη και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, δεν υφίσταται αντικειμενική διαφορά καταστάσεως μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων Ισπανίας, βάσει του αν τα περιουσιακά τους στοιχεία βρίσκονται

[13] Πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-478/98, EU:C:2000:497, σκέψη 18), της 23ης Οκτωβρίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-112/05, EU:C:2007:623, σκέψη 19), και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 44).

[14] Το ίδιο ισχύει και για τους σκοπούς που αναγνωρίζονται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, εκτός ΣΛΕΕ, όπως είναι η πρόληψη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών και η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 27).

[15] Βλ. αποφάσεις της 1ης Ιουλίου 2010, Dijkman και Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, σκέψεις 45 έως 48), και της 13ης Μαρτίου 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, σκέψεις 46 έως 48).

εντός της ισπανικής επικράτειας ή εκτός αυτής. Πράγματι, και στις δύο περιπτώσεις, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο κάτοικος ημεδαπής, έχοντας πρόθεση φοροδιαφυγής, να αποφύγει τις φορολογικές του υποχρεώσεις για εισοδήματα που προέρχονται από αποκρυβείσες δραστηριότητες ή πράξεις [16].

28. Ειδικότερα, αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίζεται η Ισπανική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση δεν διαθέτει τις ίδιες πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή και εκείνα που βρίσκονται στην ημεδαπή είναι άνευ σημασίας. Άλλωστε, το Δικαστήριο έχει απορρίψει παρόμοιο επιχείρημα [17]. Αντιθέτως, κατά την άποψη της Επιτροπής, ο περιορισμός μπορεί να δικαιολογείται από την ανάγκη προλήψεως της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών, καθώς επίσης και από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων [18].

29. Επικουρικώς, η Ισπανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι, σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι υφίσταται περιορισμός, ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί.

30. Πρώτον, με την επίδικη ρύθμιση γίνεται διάκριση, κατά την έννοια του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ, μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους, και δη λαμβανομένων υπόψη των δυνατοτήτων φορολογικού ελέγχου. Ειδικότερα, οι πληροφορίες που διαθέτουν οι εθνικές αρχές σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα τα οποία κατέχουν στην αλλοδαπή οι κάτοικοι ημεδαπής είναι αποσπασματικές, καθόσον οι διεθνείς ανταλλαγές φορολογικών πληροφοριών είναι περιορισμένες, ακόμη και εντός της Ένωσης, λόγω της απαγορεύσεως των «fishing expeditions» (τυχαίων διερευνητικών ελέγχων). Όσον αφορά την υποχρέωση δηλώσεως, το επίπεδο πληροφορήσεως που έχουν στη διάθεσή τους οι αρχές αποτελεί το κατάλληλο κριτήριο προκειμένου να κριθεί κατά πόσον είναι συγκρίσιμες οι καταστάσεις των κατοίκων ημεδαπής των οποίων τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός της εθνικής επικράτειας ή εκτός αυτής.

31. Δεύτερον, η εν λόγω κυβέρνηση εκτιμά ότι ο περιορισμός δικαιολογείται και από λόγους δημοσίου συμφέροντος οι οποίοι συνίστανται στην ανάγκη προλήψεως της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των καταχρηστικών πρακτικών ή στην ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων [19].

2. Εκτίμηση

32. Εκτιμώ, όπως και η Επιτροπή, ότι η διαφορετική μεταχείριση που προκύπτει από την επίμαχη ρύθμιση δεν αντιστοιχεί σε αντικειμενικώς διαφορετικές καταστάσεις κατά την έννοια του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ. Πράγματι, αυτό απορρέει από τη νομολογία του Δικαστηρίου [20], και ορθώς, διότι η αντίθετη άποψη θα οδηγούσε στο να γίνει δεκτό ότι δεν υφίσταται οποιοσδήποτε περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων απλώς και

[16] Πρβλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot (C-155/08 και C-157/08, στο εξής: απόφαση X και Passenheim-van Schoot, EU:C:2009:368, σκέψεις 36 έως 40).

[17] Βλ. απόφαση X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 36 έως 40). Κατά την Επιτροπή, το ζήτημα της εκτάσεως των πληροφοριών στις οποίες έχει πρόσβαση η φορολογική διοίκηση αναλόγως του τόπου όπου βρίσκονται τα επίμαχα περιουσιακά στοιχεία μπορεί, αντιθέτως, να εξεταστεί στο πλαίσιο της δικαιολογήσεως της επίμαχης ρυθμίσεως και της αναλογικότητας αυτής.

[18] Βλ. απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 27).

[19] Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Πρβλ. αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 36 έως 40) και της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψεις 30 έως 33).

μόνον επειδή οι διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία δεν είναι επαρκείς συγκριτικά με εκείνες που αφορούν τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην ημεδαπή.

33. Τούτου λεχθέντος, οι σκοποί που επιδιώκει η επίδικη ρύθμιση, ήτοι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, μπορούν, όπως παρατηρούν η Επιτροπή και η Ισπανική Κυβέρνηση, να δικαιολογήσουν την επιβολή περιορισμών, πράγμα που απορρέει τόσο από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο β′, ΣΛΕΕ όσο και από τη νομολογία [21].

34. Το κεντρικό ζήτημα στην υπό κρίση υπόθεση είναι, επομένως, το ζήτημα της αναλογικότητας της επίδικης ρυθμίσεως.

Ε. Επί της αναλογικότητας της επίμαχης ρυθμίσεως

1. Επί του χαρακτηρισμού των περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας χωρίς δυνατότητα επικλήσεως παραγραφής (πρώτη αιτίαση)

35. Με την πρώτη αιτίασή της, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι συνιστά δυσανάλογα αυστηρό περιορισμό το γεγονός ότι «η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως δηλώσεως ή η εκπρόθεσμη υποβολή του εντύπου 720 συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό των περιουσιακών στοιχείων αυτών ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας χωρίς δυνατότητα επικλήσεως παραγραφής».

α) Η επίμαχη ρύθμιση

36. Η πρώτη αιτίαση αφορά τους κανόνες που περιλαμβάνονται στο άρθρο 39 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και στο άρθρο 121 του νόμου περί φόρου εταιριών. Οι εν λόγω, πανομοιότυπες κατ' ουσίαν, διατάξεις αφορούν την αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και περιλαμβάνουν έναν γενικό και έναν ειδικό κανόνα.

37. Κατά τον *γενικό* κανόνα, τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα των οποίων η κατοχή, η δήλωση ή η κτήση δεν αντιστοιχούν σε δηλωθέντα από τον φορολογούμενο εισοδήματα ή κεφάλαια θεωρούνται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συνυπολογίζονται στη γενική βάση επιβολής του φόρου της φορολογικής περιόδου κατά την οποία διαπιστώθηκαν από τη φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, η προσαύξηση περιουσίας δεν συνυπολογίζεται στη γενική βάση επιβολής του φόρου εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι απέκτησε τα οικεία δικαιώματα ή περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια «φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή» [22]. Από την έρευνά μου προκύπτει ότι το δικαίωμα της διοικήσεως για πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του ποσού του οφειλόμενου φόρου υπόκειται, συγκεκριμένα, σε τετραετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από την επομένη της ημερομηνίας λήξεως της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της οικείας δηλώσεως [23]. Πρακτικά, κατά την αντίληψή μου, ένας φορολογούμενος μπορεί, συνεπώς, να αποφύγει τον συνυπολογισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων στη βάση επιβολής του φόρου μόλις παρέλθουν τέσσερα έτη από τη στιγμή που έπρεπε να δηλωθούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

[21] Βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-334/02, EU:C:2004:129, σκέψη 27).

[22] Βλ. άρθρο 39, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και άρθρο 121, παράγραφοι 1 έως 5, του νόμου περί φόρου εταιριών.

[23] Η παραγραφή και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της προβλέπονται στο άρθρο 66, στοιχείο a, και στο άρθρο 67, παράγραφος 1, στοιχείο a, του LGT.

38. Ο *ειδικός* κανόνας αφορά την κατοχή, τη δήλωση ή την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων για τα οποία η υποχρέωση δηλώσεως του εντύπου 720 δεν εκπληρώθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα αντιμετωπίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας και συνυπολογίζονται στη γενική βάση επιβολής του φόρου. Ωστόσο, για τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων δεν προβλέπεται ο προαναφερθείς κανόνας περί παραγραφής. Επομένως, βάσει του κανόνα αυτού, ο φορολογούμενος, προκειμένου να αποφύγει τον συνυπολογισμό της προσαυξήσεως περιουσίας στη βάση επιβολής του φόρου, πρέπει να αποδείξει ότι «τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα αποκτήθηκαν με εισοδήματα που δηλώθηκαν ή αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικών χρήσεων για τις οποίες δεν ήταν υποκείμενος στον φόρο αυτόν» [24].

β) Επιχειρήματα των διαδίκων

1) Επιχειρήματα της Επιτροπής

39. Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως υποβολής του εντύπου 720 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας δημιουργεί τεκμήριο κτήσεως εισοδήματος αντίστοιχου προς την αξία των οικείων περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, το οποίο θεωρείται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, και ότι εκ του λόγου αυτού προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων ή φόρου εταιριών επί του εισοδήματος το οποίο υποτίθεται ότι αντιστοιχεί στη συνολική αξία των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων που υπάγονται στην υποχρέωση δηλώσεως.

40. Δεν θεωρεί ότι το τεκμήριο αυτό συνιστά, αφ' εαυτού, δυσανάλογα αυστηρό μέτρο, αφ' ης στιγμής αποτελεί συνέπεια της εκ μέρους του φορολογουμένου μη εκπληρώσεως της ουσιαστικής φορολογικής υποχρεώσεως καταβολής φόρου [25]. Ωστόσο, ο δυσανάλογος χαρακτήρας της ρυθμίσεως έγκειται στο γεγονός ότι ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλεστεί παραγραφή προκειμένου να αποφύγει το τεκμήριο αυτό. Συγκεκριμένα, εάν ο κάτοχος των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων δεν έχει υποβάλει το έντυπο 720 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν μπορεί να επικαλεστεί τον κανόνα περί παραγραφής, ο οποίος καθορίζει την προθεσμία εντός της οποίας η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα να προβεί σε διόρθωση της βάσεως επιβολής του φόρου.

41. Τα επιχειρήματα της Επιτροπής, με τα οποία επιδιώκει να καταδείξει τον δυσανάλογο χαρακτήρα της πτυχής αυτής του επίμαχου κανόνα, περιλαμβάνουν, κατ' ουσίαν, δύο σκέλη.

42. Το πρώτο σκέλος αφορά την περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος *έχει πράγματι καταβάλει* τον φόρο εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για την ειδική περίπτωση κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα στην αλλοδαπή έχουν αποκτηθεί περισσότερα από τέσσερα έτη πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής, για πρώτη φορά, του εντύπου 720 [26], οπότε η φορολόγηση των εισοδημάτων με τα οποία αποκτήθηκαν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα έχει και αυτή λάβει χώρα πριν από περισσότερα από τέσσερα έτη, και κατά την οποία ο φορολογούμενος ήταν μεν υποκείμενος στον εν λόγω φόρο κατά τον χρόνο

[24] Βλ. άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών.

[25] Η Επιτροπή αναφέρει επ' αυτού ότι, αφ' ης στιγμής ο χαρακτηρισμός της προσαυξήσεως περιουσίας αποτελεί συνέπεια της μη εκπληρώσεως από τον φορολογούμενο μιας ουσιαστικής φορολογικής υποχρεώσεως καταβολής φόρου, ο χαρακτηρισμός αυτός λειτουργεί ως μηχανισμός εισπράξεως του οφειλόμενου φόρου με πρωτοβουλία της φορολογικής διοικήσεως, προκειμένου να τακτοποιηθεί η κατάσταση του φορολογουμένου ο οποίος, αρχικώς, δεν τήρησε τους ισχύοντες φορολογικούς κανόνες.

[26] Όσον αφορά την εν λόγω τετραετή προθεσμία, βλ. σημείο 37 των παρουσών προτάσεων.

εκείνο, πλην όμως δεν διαθέτει κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να πιστοποιεί ότι δήλωσε τα εισοδήματα αυτά στη φορολογική αρχή [27]. Κατά την Επιτροπή, σε μια τέτοια περίπτωση, εφόσον ο κάτοχος των περιουσιακών στοιχείων δεν δύναται να αποδείξει ότι κατέβαλε τον εν λόγω φόρο εισοδήματος, δεν είναι ούτε σε θέση να επικαλεστεί παραγραφή προκειμένου να αποφύγει τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου από τη φορολογική διοίκηση. Ως εκ τούτου, η αδυναμία αποδείξεως της καταβολής του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία ισοδυναμεί με αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής. Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία, το τεκμήριο φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής δεν μπορεί να θεμελιώνεται σε περιστάσεις όπως η κατοχή, εκ μέρους φορολογουμένου κατοίκου ημεδαπής, περιουσιακών στοιχείων ευρισκομένων στην αλλοδαπή [28].

43. Συναφώς, η Επιτροπή αντικρούει τον ισχυρισμό της Ισπανικής Κυβερνήσεως κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος αποδείξεως, οπότε σε αυτήν εναπόκειται να διενεργήσει τους κατάλληλους ελέγχους ώστε να εξακριβώσει την πραγματική κατάσταση του φορολογουμένου και να ενεργήσει αναλόγως. Κατά την Επιτροπή, η πρακτική αυτή δεν προβλέπεται από την επίμαχη ρύθμιση, ενώ από κανένα έγγραφο δεν αποδεικνύεται ότι η πρακτική αυτή πράγματι εφαρμόστηκε από τις ισπανικές αρχές. Η ρύθμιση επιβάλλει, ρητώς και αποκλειστικώς, στον φορολογούμενο το βάρος αποδείξεως της δηλώσεως των εισοδημάτων ή της μη υπαγωγής στον φόρο. Επιπλέον, τα παραδείγματα πρακτικής εφαρμογής της ρυθμίσεως του εντύπου 720 καταδεικνύουν ότι το βάρος αποδείξεως φέρει ο κάτοχος των περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ο οποίος δεν έχει τηρήσει την υποχρέωση δηλώσεως εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

44. Το δεύτερο σκέλος αφορά την «παντελή απουσία παραγραφής». Η Επιτροπή εκτιμά ότι η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή της δηλώσεως του εντύπου 720 έχει ως συνέπεια το απαράγραπτο της φορολογικής οφειλής.

45. Συναφώς, θεωρεί, κατ' ουσίαν, *κατά πρώτο λόγο*, ότι η απουσία παραγραφής δεν αποτελεί κατάλληλο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, καθόσον απλώς και μόνον η υποβολή του εντύπου 720 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να διατηρήσει το δικαίωμα επικλήσεως της ήδη επελθούσας κατά τον συγκεκριμένο χρόνο παραγραφής, έστω και αν πρόκειται για πρόδηλη περίπτωση φοροδιαφυγής.

46. *Κατά δεύτερο λόγο*, η παντελής απουσία παραγραφής δεν είναι επίσης αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει η επίμαχη ρύθμιση, λαμβανομένων υπόψη των υφισταμένων μέσων στον τομέα της ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών στο επίπεδο της Ένωσης.

47. Ειδικότερα, η Επιτροπή διευκρινίζει ότι δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο θεσπίσεως του συστήματος του εντύπου 720 το 2012, κανένα από τα τότε υφιστάμενα μέσα διεθνούς ανταλλαγής φορολογικών πληροφοριών δεν παρείχε τη δυνατότητα λήψεως των κατάλληλων πληροφοριών σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα στην αλλοδαπή. Ωστόσο, το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών στο επίπεδο της Ένωσης εξελίχθηκε σε σημαντικό βαθμό μεταξύ 2012 και 2017, κατά δε την ημερομηνία εκδόσεως της αιτιολογημένης γνώμης, ήτοι στις 15 Φεβρουαρίου 2017 –ημερομηνία η οποία πρέπει να ληφθεί υπόψη για την εκ μέρους του Δικαστηρίου εκτίμηση του νομικού πλαισίου της υπό κρίση προσφυγής–, τα

[27] Κατά την Επιτροπή, εφόσον το ευρισκόμενο στην αλλοδαπή περιουσιακό στοιχείο αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια φορολογικής χρήσεως για την οποία έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής διοικήσεως να προσδιορίσει το ποσό του οφειλόμενου φόρου ή να απαιτήσει την καταβολή του, είναι πολύ πιθανό ο φορολογούμενος να μην έχει διατηρήσει τα έγγραφα που αποδεικνύουν την υποβολή φορολογικής δηλώσεως για τα εισοδήματα με τα οποία αποκτήθηκε το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο.

[28] Βλ. αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 60), και, κατ' αναλογίαν, της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 51).

υφιστάμενα στο επίπεδο της Ένωσης μέσα ανταλλαγής πληροφοριών παρείχαν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν τις αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τα κατεχόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα, προκειμένου να προβαίνουν στους προσήκοντες φορολογικούς ελέγχους.

48. Συγκεκριμένα, *πρώτον*, τα στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο δηλώσεως μέσω του εντύπου 720 καλύπτονται σε μεγάλο βαθμό από την οδηγία 2011/16.

49. Προς στήριξη της διαπιστώσεως αυτής, η Επιτροπή παραπέμπει στις ειδικές διατάξεις που αφορούν τις τρεις κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων του εντύπου 720.

50. Ως προς τις πληροφορίες που αφορούν τους *τραπεζικούς λογαριασμούς*, η Επιτροπή παραπέμπει στο άρθρο 8, παράγραφος 3α, της οδηγίας 2011/16, καθώς και στα παραρτήματα στα οποία περιλαμβάνεται η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών περί τραπεζικών λογαριασμών, συμπεριλαμβανομένων των καταθετικών λογαριασμών και των λογαριασμών θεματοφυλακής. Η εν λόγω ανταλλαγή πληροφοριών αφορά τα «δηλωτέα πρόσωπα». Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν τα φυσικά πρόσωπα και οι οντότητες εκτός από: i) κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι τίτλοι κεφαλαίου των οποίων αποτελούν αντικείμενο τακτικής διαπραγμάτευσης σε μία ή περισσότερες αναγνωρισμένες αγορές κινητών αξιών· ii) οποιεσδήποτε κεφαλαιουχικές εταιρίες αποτελούν συνδεόμενες οντότητες κεφαλαιουχικής εταιρίας του σημείου i· iii) κρατικές οντότητες· iv) διεθνείς οργανισμούς· v) κεντρικές τράπεζες ή vi) χρηματοπιστωτικά ιδρύματα [29].

51. Σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 3α, στοιχείο α′, της οδηγίας 2011/16, οι πληροφορίες που διαβιβάζονται μέσω του συστήματος αυτόματης ανταλλαγής περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τον προσδιορισμό της ταυτότητας του κατόχου του λογαριασμού, του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος στο οποίο τηρείται ο λογαριασμός και του ίδιου του λογαριασμού. Οι πληροφορίες αφορούν επίσης το υπόλοιπο ή την αξία του λογαριασμού. Σε περίπτωση λογαριασμών θεματοφυλακής, οι πληροφορίες αφορούν το συνολικό ακαθάριστο ποσό των τόκων, το συνολικό ακαθάριστο ποσό των μερισμάτων και το συνολικό ακαθάριστο ποσό των εισοδημάτων που προέκυψαν σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται στον λογαριασμό, καθώς και τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση ή την εξαγορά χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση καταθετικού λογαριασμού, οι προς ανταλλαγή πληροφορίες αφορούν το συνολικό ακαθάριστο ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν στον λογαριασμό κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους ή άλλης αντίστοιχης περιόδου υποβολής στοιχείων. Σε περίπτωση οποιουδήποτε άλλου λογαριασμού, οι πληροφορίες πρέπει να περιλαμβάνουν το συνολικό ακαθάριστο ποσό που καταβλήθηκε ή πιστώθηκε στον δικαιούχο του λογαριασμού.

52. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 8, παράγραφος 3α, στοιχείο α′, οι πληροφορίες που αποτελούν αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής είναι επαρκείς για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου επί των εισοδημάτων που προκύπτουν από την τήρηση τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή.

53. Στη συνέχεια, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που καθιερώνει η οδηγία 2011/16 επιβάλλει στα υπόχρεα σε δήλωση πρόσωπα την υποχρέωση να συμπεριλάβουν στη δήλωσή τους τις πληροφορίες σχετικά με τις *αξίες* που κατέχουν σε άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά τις κατεχόμενες αξίες μέσω καταθετικών λογαριασμών ή λογαριασμών θεματοφυλακής, οι πληροφορίες που αποτελούν αντικείμενο ανταλλαγής είναι,

[29] Παράρτημα I, τμήμα VIII, σημείο Δ.2, της οδηγίας 2011/16.

στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων, οι ίδιες με εκείνες που αφορούν τους τραπεζικούς λογαριασμούς, πράγμα που καθιστά, στην περίπτωση αυτή, δυνατό τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου επί των αντίστοιχων εισοδημάτων.

54. Όσον αφορά τα *δικαιώματα ή τις συμβάσεις ασφαλίσεως ζωής* που δεν καλύπτονται από άλλες νομικές πράξεις της Ένωσης, είναι δυνατόν, δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2011/16, να αποτελούν και αυτά αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με οποιαδήποτε φορολογική περίοδο. Στην περίπτωση αυτή, οι πληροφορίες αφορούν τους κατοίκους κράτους μέλους, είτε πρόκειται για φυσικά πρόσωπα είτε για οντότητες, και παρέχουν στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών τη δυνατότητα να προσδιορίσουν το ποσό του οφειλόμενου για τα εισοδήματα αυτά φόρου.

55. Τέλος, οι σχετικές με τα *ακίνητα περιουσιακά στοιχεία* πληροφορίες οι οποίες είναι δυνατόν να αποτελούν αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής, δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της εν λόγω οδηγίας, αφορούν τόσο την κυριότητα των ακινήτων όσο και τα εισοδήματα που προκύπτουν από τα ακίνητα αυτά, είτε ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα είτε σε οντότητες που κατοικούν ή εδρεύουν σε κράτος μέλος. Οι πληροφορίες αυτές καθιστούν δυνατή την εκκαθάριση του φόρου επί των εισοδημάτων που αντιστοιχούν στα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα.

56. *Δεύτερον*, μολονότι το σύστημα *αυτόματης* ανταλλαγής πληροφοριών δεν καλύπτει το σύνολο των πληροφοριών που υπάγονται στην υποχρέωση δηλώσεως του εντύπου 720[30], οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών μπορούν, εντούτοις, να κάνουν χρήση, στην περίπτωση αυτή, της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών *κατόπιν αιτήματος* (μη αυτόματη ανταλλαγή), η οποία προβλέπεται στα άρθρα 5 έως 7 της οδηγίας 2011/16.

57. *Τρίτον*, η Επιτροπή τονίζει ότι τα προβαλλόμενα κενά του υφισταμένου στο επίπεδο της Ένωσης συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών, τα οποία επικαλείται η Ισπανική Κυβέρνηση, δεν είναι δυνατόν να θέσουν εν αμφιβόλω την πραγματικότητα αυτή. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, και ιδίως από την απόφαση Επιτροπή κατά Βελγίου[31], προκύπτει ότι οι υφιστάμενοι μεταξύ των αρχών των κρατών μελών μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής είναι επαρκείς ώστε να καθίσταται δυνατός ο εκ μέρους κράτους μέλους έλεγχος των δηλώσεων των φορολογουμένων ως προς τα εισοδήματα που αυτοί πραγματοποίησαν σε άλλο κράτος μέλος Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, κατά συνέπεια, μολονότι τα μέσα συνεργασίας δεν λειτουργούν πάντοτε ικανοποιητικά και απρόσκοπτα στην πράξη, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρήσουν ότι οι δυσχέρειες που διαπιστώνονται ενδεχομένως κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή οι πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών τους δικαιολογούν τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη.

58. *Κατά τρίτο λόγο*, η Επιτροπή εκτιμά, εν πάση περιπτώσει, ότι η ανεπάρκεια των πληροφοριών που διαθέτει ένα κράτος μέλος όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που κατέχουν οι κάτοικοί του στην αλλοδαπή μπορεί μεν να δικαιολογήσει την πρόβλεψη *μεγαλύτερης* προθεσμίας για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον η προθεσμία αυτή αποσκοπεί στο να παρασχεθεί στις φορολογικές αρχές η δυνατότητα επωφελούς

[30] Κατά την Επιτροπή, τούτο ισχύει για τους τραπεζικούς λογαριασμούς και τις αξίες, εφόσον δικαιούχοι αυτών είναι εταιρίες εισηγμένες στο χρηματιστήριο και συνδεδεμένες με αυτές επιχειρήσεις ή χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Το σύστημα αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών δεν καλύπτει ούτε τις πληροφορίες σχετικά με τα εξουσιοδοτημένα πρόσωπα (μη δικαιούχους) όσον αφορά ορισμένους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στο έντυπο 720. Επίσης, δεν καλύπτει τις πληροφορίες σχετικά με τις αξίες οι οποίες δεν κατέχονται μέσω λογαριασμών τηρούμενων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

[31] Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, σκέψεις 52 και 53).

χρησιμοποιήσεως των μηχανισμών αμοιβαίας συνδρομής[32], πλην όμως δεν μπορεί να δικαιολογήσει την *παντελή απουσία* κανόνα περί παραγραφής, πράγμα που συνήθως συμβαίνει στις πιο σοβαρές περιπτώσεις παραβιάσεως ανθρωπίνων δικαιωμάτων.

2) Επιχειρήματα της Ισπανικής Κυβερνήσεως

59. Όσον αφορά το πρώτο σκέλος της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής, η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί την ύπαρξη αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής. Συναφώς, διευκρινίζει ότι το άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων[33] αποτελεί μεν διάταξη κατά της φοροδιαφυγής, πλην όμως ουδόλως προβλέπει τεκμήριο φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, για να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή πρέπει να αποδεικνύονται εκ μέρους της φορολογικής διοικήσεως δύο στοιχεία: πρώτον, ότι ο φορολογούμενος, αν και ήταν υπόχρεος, δεν δήλωσε τα περιουσιακά στοιχεία του εντύπου 720, και δεύτερον, ότι ο φορολογούμενος δεν κατέβαλε φόρο για τα εισοδήματα που σχετίζονται με την απόκτηση των συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων.

60. Το ενδεχόμενο ο φορολογούμενος να μην έχει διατηρήσει τη δήλωση της χρήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας ισχυρίζεται ότι φορολογήθηκε δεν συνεπάγεται ότι η διοίκηση θα του καταλογίσει αυτομάτως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική διοίκηση οφείλει να εξετάσει τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου, εφόσον δε δεν το πράξει, τότε δεν αποδεικνύεται το γεγονός στο οποίο στηρίζεται το τεκμήριο αυτό (ήτοι ότι ο φορολογούμενος δεν φορολογήθηκε για τα επίμαχα εισοδήματα) και, συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Σε περίπτωση αμφιβολίας, δεν μπορεί να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται μία εκ των προϋποθέσεων εφαρμογής του τεκμηρίου. Αντιστρόφως, εφόσον ο φορολογούμενος επιθυμεί να αποφύγει την εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τον λόγο ότι έχει προηγουμένως δηλώσει, μέσω του εντύπου 720, τα εισοδήματα με τα οποία αποκτήθηκαν τα μη δηλωθέντα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα, αρκεί απλώς να αναφέρει με ποιες προγενέστερες φορολογικές δηλώσεις έχει δηλώσει τα εισοδήματα αυτά. Εν συνεχεία, η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να εξακριβώσει το γεγονός αυτό.

[32] Βλ. αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 62 έως 75) και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψη 35).

[33] Παρατηρώ ότι η Επιτροπή δεν διευκρινίζει στην προσφυγή της ποιες διατάξεις της ισπανικής νομοθεσίας αφορά η πρώτη αιτίαση. Ωστόσο, στο νομικό πλαίσιο της προσφυγής, μνημονεύει τόσο το άρθρο 39 του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων όσο και το άρθρο 121 του νόμου περί φόρου εταιριών. Ως εκ τούτου, αντιλαμβάνομαι ότι η πρώτη αιτίαση της Επιτροπής αφορά αυτές τις δύο διατάξεις. Συναφώς, επισημαίνω ότι στο υπόμνημα αντικρούσεως, η Ισπανική Κυβέρνηση, αναφερόμενη στην πρώτη αιτίαση της Επιτροπής, κάνει μνεία μόνο στο άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Πάντως, δεδομένου ότι η Ισπανική Κυβέρνηση προτείνει στο Δικαστήριο να απορρίψει την προσφυγή στο σύνολό της, αντιλαμβάνομαι ότι τα επιχειρήματα που προβάλλει σχετικά με το άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ισχύουν και για το άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών.

61. Προς επίρρωση των ως άνω διαπιστώσεων, η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται διάφορες διατάξεις σχετικές με το βάρος αποδείξεως[34]. Η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος αυτό, πράγμα που, κατά την άποψη της ως άνω κυβερνήσεως, σαφώς προβλέπεται από τη μνημονευόμενη στην υποσημείωση 34 των παρουσών προτάσεων νομοθεσία. Επικαλείται, επίσης, ως παράδειγμα, μια απόφαση σχετική με διορθωτικό προσδιορισμό φόρου βάσει του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με την οποία ακυρώθηκε η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη πράξη εκκαθαρίσεως φόρου, καθόσον το Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικό φορολογικό-διοικητικό δικαστήριο, Ισπανία) έκρινε ότι ο φορολογούμενος ισχυρίστηκε ότι είχε φορολογηθεί και προσκόμισε τα έγγραφα που είχε στην κατοχή του, ενώ η διοίκηση δεν κατέβαλε προσπάθεια προκειμένου να προσκομίσει την προσήκουσα περί του αντιθέτου απόδειξη[35].

62. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος της επιχειρηματολογίας της Επιτροπής, η Ισπανική Κυβέρνηση παρατηρεί, κατ' αρχάς, ότι η εκτίμηση της Επιτροπής ότι το σύστημα του εντύπου 720 δεν περιλαμβάνει κανόνα περί παραγραφής, στηρίζεται σε εσφαλμένη παραδοχή. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για περίπτωση πρακτικής εφαρμογής της αρχής της «actio nata», κατά την οποία η παραγραφή ενός δικαιώματος ή μιας αξιώσεως μπορεί να αρχίσει να τρέχει μόνον από τη στιγμή που ο δικαιούχος λάβει γνώση της υπάρξεως του εν λόγω δικαιώματος ή της αξιώσεως[36]. Η εφαρμογή της αρχής αυτής συνεπάγεται, επομένως, ότι η τετραετής προθεσμία παραγραφής[37] αρχίζει να τρέχει από τη στιγμή που η φορολογική διοίκηση λαμβάνει γνώση των σχετικών με τη φορολογητέα πράξη στοιχείων τα οποία της παρέχουν τη δυνατότητα να κινήσει έρευνα, είτε από πληροφορίες που παρέχονται από άλλο κράτος μέσω συστήματος αυτόματης ή αυτόβουλης ανταλλαγής πληροφοριών είτε από τον φορολογούμενο ή από τρίτους. Συνεπώς, δεν υφίσταται απουσία παραγραφής.

[34] Πρώτον, στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, το άρθρο 105, παράγραφος 1, του LGT, με τίτλο «Βάρος αποδείξεως», ορίζει ότι, «[σ]τις διαδικασίες επιβολής φόρου, το πρόσωπο που επικαλείται δικαίωμά του οφείλει να αποδεικνύει τα πραγματικά περιστατικά που το θεμελιώνουν». Δεύτερον, το άρθρο 102 του LGT, με τίτλο «Κοινοποίηση των εκκαθαρίσεων», στην παράγραφο 2, στοιχείο c, αναφέρει, ως στοιχείο που πρέπει απαραιτήτως να περιέχουν οι εκκαθαρίσεις [του φόρου], «[τ]ην αιτιολογία τους, εφόσον δεν αντιστοιχούν στα στοιχεία που έχει παράσχει ο φορολογούμενος ή στην εφαρμογή ή ερμηνεία της νομοθεσίας στην οποία αυτός έχει προβεί, και μνεία των ουσιωδών πραγματικών περιστατικών και στοιχείων στα οποία στηρίζεται η έκδοσή τους, καθώς και το νομικό έρεισμά τους». Τρίτον, η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται τη «θεωρία της εγγύτητας του αντικειμένου της αποδείξεως» που προβλέπεται στο άρθρο 217 του Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (νόμου περί πολιτικής δικονομίας, της 7ης Ιανουαρίου 2000) (BOE αριθ. 7, της 8ης Ιανουαρίου 2000), κατά την οποία πρέπει να συνεκτιμάται η δυνατότητα και η ευκολία κάθε διαδίκου να προσκομίσει αποδείξεις. Μολονότι, κατ' αρχήν, κάθε διάδικος οφείλει να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται για τον εαυτό του βάσει του άρθρου 106, παράγραφος 1, του LGT, η εφαρμογή της «θεωρίας της εγγύτητας του αντικειμένου της αποδείξεως» συνεπάγεται ότι, αν ο φορολογούμενος δηλώσει ότι δεν διατηρεί τα σχετικά με τη φορολόγησή του έγγραφα προκειμένου να αποδείξει ότι φορολογήθηκε, η φορολογική διοίκηση οφείλει να αναζητήσει τα στοιχεία αυτά στα δικά της αρχεία προκειμένου να εξακριβώσει αν ο φορολογούμενος πράγματι φορολογήθηκε. Τέταρτον, οι εν λόγω κανόνες και αρχές προβλέπονται και στον Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (νόμο περί της γενικής διοικητικής διαδικασίας, της 1ης Οκτωβρίου 2015) (BOE αριθ. 236, της 2ας Οκτωβρίου 2015). Πέμπτον και τελευταίο, τα άρθρα 141 και 145 του LGT ορίζουν ότι εναπόκειται στις φορολογικές αρχές να «διενεργούν έρευνες σχετικά με τα πραγματικά στοιχεία των φορολογικών υποχρεώσεων προκειμένου να αποκαλύπτουν όσα στοιχεία δεν είναι σε γνώση της διοικήσεως» και να «[ε]λέγχουν την αλήθεια και την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλουν οι φορολογούμενοι».

[35] Απόφαση του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού φορολογικού-διοικητικού δικαστηρίου), της 16ης Ιανουαρίου 2019 (R. G. 4253/2016).

[36] Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, ο εν λόγω κανόνας της «actio nata» προβλέπεται, ως κανόνας γενικής εφαρμογής, στο άρθρο 1969 του ισπανικού αστικού κώδικα (*Gaceta de Madrid* –νυν BOE– αριθ. 206, της 25ης Ιουλίου 1889). Η Ισπανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι η εφαρμογή του κανόνα της «actio nata» όχι μόνο δεν είναι αντίθετη προς το γράμμα του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, το οποίο δεν προβλέπει κανένα «απαράγραπτο», αλλά, αντιθέτως, απορρέει από το πνεύμα της διατάξεως και από συστηματική ερμηνεία σύμφωνη προς τον σκοπό του νομικού θεσμού της παραγραφής.

[37] Βλ., όσον αφορά την τετραετή προθεσμία, σημείο 37 και υποσημείωση 23 των παρουσών προτάσεων.

63. Κατόπιν της διευκρινίσεως αυτής, η Ισπανική Κυβέρνηση επιβεβαιώνει, κατ' ουσίαν, ότι η αρχή της «actio nata» δεν έχει εφαρμογή όταν τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην Ισπανία. Ωστόσο, αυτή η διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την παραγραφή, μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην Ισπανία και των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην αλλοδαπή, δικαιολογείται από αντικειμενικό λόγο.

64. Συγκεκριμένα, *αφενός*, εντός της ισπανικής επικράτειας, η ισπανική φορολογική διοίκηση μπορεί να ασκήσει τις εξουσίες της απεριορίστως ως προς οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα, ιδίως δε υπό τη μορφή «fishing expeditions» (τυχαίων διερευνητικών ελέγχων), πράγμα που δεν μπορεί να πράξει όταν τα περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα βρίσκονται στην αλλοδαπή. Συναφώς, η Ισπανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι η αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας αντιστοιχεί σε περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα των οποίων η ύπαρξη δεν είναι σε γνώση της φορολογικής διοικήσεως και των οποίων η αποκάλυψη απαιτεί τη διεξαγωγή έρευνας εκ μέρους της, την οποία δεν δύναται να φέρει εξ ολοκλήρου εις πέρας, δεδομένου ότι οι υπάλληλοί της δεν μπορούν, για παράδειγμα, να ενεργήσουν εκτός της ισπανικής επικράτειας. Λαμβανομένων υπόψη των δυσχερειών αυτών, είναι απολύτως δικαιολογημένο η παραγραφή να αρχίζει να τρέχει από τη χρονική στιγμή κατά την οποία γίνεται γνωστή η ύπαρξη των ευρισκομένων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων που έχουν αποφέρει εισοδήματα, τα οποία δεν έχουν δηλωθεί και δεν είναι δυνατόν να ερευνηθούν με τα μέσα που θα χρησιμοποιούνταν αν τα εισοδήματα αυτά είχαν αποκτηθεί εντός της ισπανικής επικράτειας.

65. Συναφώς, όπως διατείνεται η Ισπανική Κυβέρνηση, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει την ύπαρξη ειδικών καθεστώτων παραγραφής στις περιπτώσεις που κράτος μέλος πρέπει να ασκήσει τις εξουσίες του ως προς περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα που βρίσκονται στην αλλοδαπή [38]. Επίσης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η πρόβλεψη διαφορετικών αποσβεστικών προθεσμιών για τα δικαιώματα των διοικουμένων σε σχέση με εκείνες που ισχύουν για τη φορολογική διοίκηση δικαιολογείται από το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση λαμβάνει γνώση των αναγκαίων στοιχείων και μπορεί να ενεργήσει μόνον από τη στιγμή που θα της περιέλθει η φορολογική δήλωση [39], πράγμα που ισχύει ιδίως στις περιπτώσεις στις οποίες τα αγαθά και/ή τα περιουσιακά στοιχεία έχουν αποκρυβεί και είναι πρακτικώς αδύνατο να ληφθούν πληροφορίες σχετικά με αυτά με τα υπάρχοντα μέσα.

66. *Αφετέρου*, η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί τον ισχυρισμό της Επιτροπής ότι τα υφιστάμενα εντός της Ένωσης μέσα συνεργασίας είναι επαρκή. Προς τούτο προβάλλει διάφορα επιχειρήματα, τα οποία μπορούν να συνοψιστούν ως εξής.

67. Κατ' αρχάς, η Ισπανική Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι, εφόσον με την προσφυγή της Επιτροπής δεν επιδιώκεται να κηρυχθούν ανίσχυρες ορισμένες πτυχές της ρυθμίσεως του εντύπου 720 από την ημερομηνία εκδόσεως της αιτιολογημένης γνώμης, ήτοι από τις 15 Φεβρουαρίου 2017, επιβάλλεται να εξεταστεί η κατάσταση της διεθνούς αμοιβαίας συνδρομής το 2012, ήτοι κατά το έτος θεσπίσεως του εντύπου 720, και όχι τον Φεβρουάριο του 2017. Τούτου λεχθέντος, θεωρεί, εν πάση περιπτώσει, ότι τα υφιστάμενα στον τομέα της διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών μέσα εξακολουθούν, μέχρι και σήμερα, να μην επαρκούν για τη διαπίστωση της πιθανής υπάρξεως, εντός της περιουσίας Ισπανών φορολογουμένων, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων με οικονομικό και φορολογητέο περιεχόμενο τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή.

[38] Βλ. απόφαση X και Passenheim-van Schoot (σκέψη 86).

[39] Βλ. απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrade (C-95/07 και C-96/07, EU:C:2008:267, σκέψεις 50 επ.).

68. Επ' αυτού, η Ισπανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει, κατ' αρχάς, ότι η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι οι πληροφορίες που λαμβάνονται μέσω του εντύπου 720 δεν συμπίπτουν πλήρως με εκείνες που μπορούν να ληφθούν κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2011/16 [40].

69. Στη συνέχεια, τονίζει ότι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών, κατ' άρθρο 3, σημείο 9, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, διέπεται από την αρχή «των διαθέσιμων πληροφοριών» και ότι ως τέτοιες νοούνται οι «πληροφορίες των φορολογικών αρχείων του κράτους μέλους που [τις] κοινοποιεί, οι οποίες μπορούν να ανακτηθούν σύμφωνα με τις διαδικασίες συλλογής και επεξεργασίας πληροφοριών αυτού του κράτους μέλους». Κατά συνέπεια, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η πηγή των οικείων εισοδημάτων μπορεί να μη διαθέτει πληροφορίες που αποτελούν αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής, είτε διότι η εθνική του νομοθεσία δεν φορολογεί ορισμένα εισοδήματα ή περιουσιακά στοιχεία και δεν απαιτεί την παροχή πληροφοριών επ' αυτών είτε διότι το πρόσωπο που υποχρεούται να παράσχει τις πληροφορίες, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τον υποκείμενο στον φόρο ή για κάποιον τρίτο, δεν δήλωσε τα εισοδήματα ή το περιουσιακό στοιχείο που αποτελεί αντικείμενο της δηλώσεως. Κατά την εκτίμησή του, στην απόφαση X και Passenheim-van Schoot [41], το Δικαστήριο έκρινε ότι οι φορολογικοί έλεγχοι που επιβάλλονται από κράτος μέλος δεν μπορούν να εξαρτώνται από τη συμπεριφορά άλλου κράτους μέλους ή τρίτου κράτους, εν προκειμένω από τις διαθέσιμες πληροφορίες για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Εξάλλου, όσον αφορά τις πληροφορίες σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς, κατ' άρθρο 8, παράγραφος 3α, της οδηγίας 2011/16, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να είναι βέβαιη ότι λαμβάνει τις αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τους προϋπάρχοντες λογαριασμούς κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, ήτοι τους ήδη τηρούμενους στις 31 Δεκεμβρίου 2015 λογαριασμούς [42], καθόσον για τους λογαριασμούς αυτούς η κατοικία του φορολογουμένου καθορίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία, η οποία μπορεί, επομένως, να διαφέρει από το ένα κράτος μέλος στο άλλο.

70. Τέλος, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, μολονότι η κατάσταση στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τα τελευταία έτη, πρέπει εντούτοις να σημειωθεί ότι η σημερινή κατάσταση απέχει μακράν από το να θεωρηθεί συγκρίσιμη με την εθνική κατάσταση, η δε πρακτική και αποτελεσματική εφαρμογή της θα απαιτήσει πιθανώς χρόνο προκειμένου να προσαρμοστεί κατάλληλα, λαμβανομένης υπόψη της πολυπλοκότητάς της, του μεγάλου αριθμού των κρατών που αφορά και των διαφόρων εθνικών νομοθεσιών και πρακτικών.

γ) Εκτίμηση

71. Υπενθυμίζω ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή φέρει το βάρος της αποδείξεως ότι υφίσταται η προβαλλόμενη παράβαση. Η ίδια οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα στοιχεία που είναι αναγκαία για τη διαπίστωση της παραβάσεως, χωρίς να μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε τεκμήριο [43]. Όπως θα εξηγήσω, εκτιμώ ότι στην υπό κρίση υπόθεση η Επιτροπή, σε μεγάλο βαθμό, δεν προσκόμισε στο Δικαστήριο τα στοιχεία που είναι αναγκαία για τη διαπίστωση της προβαλλόμενης παραβάσεως.

[40] Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, η εν λόγω οδηγία, μεταξύ άλλων, δεν καλύπτει τις πληροφορίες σχετικά με τις κινητές αξίες (μετοχές, συμμετοχές), τα δικαιώματα και εισοδήματα που κατατίθενται, αποτελούν αντικείμενο διαχειρίσεως ή αποκτώνται σε άλλο κράτος μέλος, τα οποία αποτελούν αντικείμενο της υποχρεώσεως δηλώσεως, ούτε τις πληροφορίες που αφορούν άλλα δικαιώματα επί ακινήτων εκτός της κυριότητας (δικαιώματα από χρονομεριστική μίσθωση, δικαιώματα χρήσεως και επικαρπίας, ψιλή κυριότητα), τα οποία επίσης αποτελούν αντικείμενο της δηλώσεως.

[41] Βλ. σκέψη 61 της αποφάσεως αυτής.

[42] Βλ. την έννοια των «προϋπαρχόντων λογαριασμών» στο παράρτημα I, τμήμα VIII, σημείο Γ. 9, της οδηγίας 2011/16.

[43] Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

72. Κατά τη γνώμη μου, τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι πολύ συνοπτική. Επιπλέον, η Ισπανική Κυβέρνηση, με το υπόμνημα αντικρούσεως, απάντησε στους ισχυρισμούς της Επιτροπής πολύ λεπτομερώς, προβάλλοντας διάφορα επιχειρήματα, το βάσιμο των οποίων, κατά μεγάλο μέρος τους, φρονώ ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων. Η δε Επιτροπή, στο υπόμνημά απαντήσεώς της, αρκέστηκε να απαντήσει πολύ περιορισμένα στα επιχειρήματα αυτά και επομένως, κατά τη γνώμη μου, δεν απάντησε λυσιτελώς στην επιχειρηματολογία της Ισπανικής Κυβερνήσεως. Ως εκ τούτου, εκτιμώ ότι, σε μεγάλο βαθμό, το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να διαπιστώσει ότι υφίσταται η προβαλλόμενη από την Επιτροπή παράβαση.

1) Επί του ζητήματος της «παντελούς απουσίας» παραγραφής (δεύτερο σκέλος)

73. Όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή του εντύπου 720 συνεπάγεται το απαράγραπτο της φορολογικής αξιώσεως, πράγμα που συνιστά, αφ' εαυτού, δυσανάλογα αυστηρό μέτρο[44], εκτιμώ ότι είναι αναγκαίο, *πρώτον*, να διευκρινιστεί το περιεχόμενο του επίμαχου κανόνα.

74. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση μη υποβολής του εντύπου 720 εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, το άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και το άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών παρέχουν τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να προβεί σε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επί των εισοδημάτων τα οποία αντιστοιχούν σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή και είναι ενταγμένα στην περιουσία των φορολογουμένων, ακόμη και αν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια περιόδου για την οποία έχει επέλθει παραγραφή κατά τον χρόνο της αποκαλύψεώς τους από τη φορολογική διοίκηση. Τούτο απορρέει από το ίδιο το γράμμα των εν λόγω διατάξεων και, άλλωστε, δεν αμφισβητείται από την Ισπανική Κυβέρνηση. Με άλλα λόγια, η τετραετής παραγραφή, η οποία παρέχει τη δυνατότητα σε φορολογούμενο με περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στην Ισπανία να αποφύγει τη φορολόγηση απλώς και μόνο λόγω παρόδου χρονικού διαστήματος τεσσάρων ετών από τη στιγμή κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία έπρεπε να δηλωθούν, δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση των περιουσιακών στοιχείων του εντύπου 720.

75. Στην πράξη, γι' αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οι προαναφερθείσες διατάξεις παρέχουν τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων, ήτοι επομένως χωρίς χρονικό περιορισμό. Ως εκ τούτου, οι διατάξεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα το απαράγραπτο της φορολογικής αξιώσεως, όπως ισχυρίζεται, ορθώς, η Επιτροπή. Επισημαίνω επ' αυτού ότι τα στοιχεία που προσκομίζει η Ισπανική Κυβέρνηση σχετικά με την αρχή της «actio nata» δεν μπορούν να οδηγήσουν σε διαφορετικό συμπέρασμα. Πράγματι, η αρχή αυτή συνεπάγεται απλώς και μόνον ότι η φορολογική διοίκηση, εάν διαθέτει ενδείξεις σχετικά με φορολογητέο περιουσιακό στοιχείο, οφείλει να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του τυχόν οφειλόμενου ποσού φόρου εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών. Κατά συνέπεια, ακόμη και με εφαρμογή της αρχής αυτής, την οποία εξάλλου δεν φαίνεται να αμφισβητεί η Επιτροπή[45], το

[44] Παρατηρώ ότι, μετά την άσκηση της υπό κρίση προσφυγής λόγω παραβάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου, περιήλθε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (ανώτερο δικαστήριο της Καταλονίας, Ισπανία) (υπόθεση C-330/20). Με την εν λόγω αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ίδιο, κατ' ουσίαν, ζήτημα με το επίμαχο εν προκειμένω, ήτοι το ζήτημα της αναλογικότητας του κανόνα περί παραγραφής του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και της επιρροής που ασκεί επ' αυτού το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών.

[45] Συγκεκριμένα, ο ισχυρισμός της Επιτροπής περιορίζεται στο ότι πρόκειται για «περίπτωση παντελούς απουσίας προθεσμίας παραγραφής».

απαράγραπτο εξακολουθεί να υφίσταται ως συνέπεια, καθόσον η φορολογική διοίκηση, εφόσον τηρεί την τετραετή προθεσμία, δύναται να προβεί σε έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων [46].

76. Όσον αφορά, *δεύτερον*, την αναλογικότητα ενός τέτοιου κανόνα που έχει ως συνέπεια το απαράγραπτο της φορολογικής αξιώσεως, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον ο κανόνας αυτός είναι *κατάλληλος* για να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού που αυτός επιδιώκει και αν υπερβαίνει το *αναγκαίο* για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

77. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η εφαρμογή από κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στην περίπτωση φορολογητέων περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται ή προέκυψαν σε άλλο κράτος μέλος συμβάλλει στη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, καθόσον μια τέτοια ρύθμιση μπορεί να αποτρέψει τους φορολογουμένους που διαθέτουν τέτοια περιουσιακά στοιχεία από το να αποκρύψουν τα περιουσιακά αυτά στοιχεία ή τα εξ αυτών αποκτηθέντα εισοδήματα έναντι της φορολογικής αρχής, προκειμένου να αποφύγουν την πιθανότητα μεταγενέστερης διορθωτικής επιβολής φόρου [47]. Εν προκειμένω, πρέπει ωστόσο να σημειωθεί ότι η επίμαχη προθεσμία παραγραφής έχει εφαρμογή μόνον όταν το έντυπο 720 δεν έχει υποβληθεί εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Επομένως, δεν εφαρμόζεται γενικώς όταν τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην αλλοδαπή. Τούτου λεχθέντος, δεν είμαι πεπεισμένος ότι ο εν λόγω κανόνας δεν είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει, όπως διατείνεται η Επιτροπή. Είναι μεν αληθές ότι οι φορολογούμενοι οι οποίοι εκπληρώνουν την υποχρέωση δηλώσεως εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας διατηρούν το δικαίωμα επικλήσεως της παραγραφής σχετικά με τα εισοδήματα που τυχόν απέκρυψαν για να αποκτήσουν τα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα που διαθέτουν στην αλλοδαπή [48]. Ωστόσο, αν ένας φορολογούμενος θέλει να αποκρύψει εισοδήματα, φρονώ ότι δεν είναι πολύ πιθανό να έχει ως πρώτη προτεραιότητά του την τήρηση της υποχρεώσεως δηλώσεως ώστε να μπορεί να επωφεληθεί της παραγραφής.

78. Εν συνεχεία, όσον αφορά την αναγκαιότητα της επίμαχης προθεσμίας παραγραφής, εκτιμώ ότι η Επιτροπή απέδειξε μεν ότι υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, πλην όμως μόνον όσον αφορά ορισμένα από τα περιουσιακά στοιχεία που αφορά το έντυπο 720, ήτοι μόνον ως προς τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16 (στο εξής: νέοι τραπεζικοί λογαριασμοί) [49].

79. Ειδικότερα, όπως θα εξηγήσω στην ενότητα i, εκτιμώ ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, εφόσον κράτος μέλος διαθέτει ή μπορεί να λάβει, μέσω του συστήματος αυτόματης και υποχρεωτικής ανταλλαγής, επαρκείς πληροφορίες σχετικά με περιουσιακά στοιχεία των φορολογουμένων του στην αλλοδαπή προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό των αναλογούντων φόρων, η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει. Συναφώς φρονώ, όπως θα εκθέσω στην ενότητα ii, ότι η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι, κατά την ημερομηνία της

[46] Παραδείγματος χάρη, τίποτα δεν εμποδίζει την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακόμη και όταν τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στην περιουσία των φορολογουμένων πριν από πολλές δεκαετίες, εφόσον κρίσιμη ημερομηνία είναι αυτή κατά την οποία η φορολογική διοίκηση λαμβάνει γνώση της υπάρξεως αυτών.

[47] Αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 51 και 52) και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψη 32).

[48] Το εν λόγω σημείο, το οποίο υπογράμμισε η Επιτροπή, επιβεβαίωσε η Ισπανική Κυβέρνηση.

[49] Ως «νέοι λογαριασμοί» ορίζονται, στο παράρτημα I, τμήμα VIII, σημείο Γ. 10, της οδηγίας 2011/16, χρηματοοικονομικοί λογαριασμοί που έχουν ανοιχθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 2016.

ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας το 2017, ημερομηνία που πρέπει να ληφθεί υπόψη για την εκτίμηση της προσφυγής[50], η ισπανική φορολογική διοίκηση διέθετε ή μπορούσε να λάβει, δυνάμει της οδηγίας 2011/16, επαρκείς πληροφορίες σχετικά με νέους τραπεζικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων της στην αλλοδαπή προκειμένου να προβεί στον προσδιορισμό των αναλογούντων φόρων.

i) Οι αρχές που απορρέουν από τη νομολογία

80. Κατά τη γνώμη μου, το Δικαστήριο έχει παράσχει δύο συμπληρωματικά μεταξύ τους και κρίσιμα εν προκειμένω νομολογιακά πορίσματα.

81. *Πρώτον*, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί σχετικά με την αναγκαιότητα της εφαρμογής από κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση υπάρξεως υπονοιών περί αποκρύψεως φορολογητέων περιουσιακών στοιχείων τα οποία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και σχετικά με την επιρροή που ασκούν συναφώς τα μέσα ανταλλαγής πληροφοριών στο επίπεδο της Ένωσης[51]. Ωστόσο, όπως θα εξηγήσω στη συνέχεια, πρέπει να σημειωθεί, αφενός, ότι η νομολογία αυτή έχει εκδοθεί εντός του συγκεκριμένου πλαισίου της προϊσχύσασας οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων[52], η οποία προηγήθηκε της επίμαχης στην υπό κρίση υπόθεση οδηγίας. Ειδικότερα, όπως θα εξηγήσω, η εν λόγω προγενέστερη οδηγία διαφέρει από την επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση ως προς το ότι δεν παρείχε στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών τη δυνατότητα να λαμβάνουν, κατά τρόπο *αυτόματο* και *υποχρεωτικό*, πληροφορίες για τους φορολογουμένους τους. Αφετέρου, το Δικαστήριο απεφάνθη μόνον επί της εφαρμογής *μεγαλύτερης*, συγκεκριμένα δωδεκαετούς, προθεσμίας παραγραφής, την οποία έκρινε σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, και όχι επί προθεσμίας παραγραφής με αποτέλεσμα το απαράγραπτο της φορολογικής αξιώσεως, όπως εν προκειμένω.

82. Στην εν λόγω νομολογία, το Δικαστήριο, εξετάζοντας αν μια μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, διέκρινε μεταξύ δύο περιπτώσεων: η πρώτη περίπτωση αντιστοιχεί σε κατάσταση κατά την οποία τα φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία απεκρύβησαν, χωρίς οι φορολογικές αρχές να έχουν στη διάθεσή τους κανένα στοιχείο για την ύπαρξή τους, ενώ η δεύτερη περίπτωση αφορά κατάσταση κατά την οποία οι εν λόγω αρχές έχουν στη διάθεσή τους πληροφορίες για τα εν λόγω φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία[53].

83. Το Δικαστήριο αναγνώρισε γενικώς την αναγκαιότητα μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο στην πρώτη εκ των περιπτώσεων αυτών. Κατ' ουσίαν, το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, το πρώτο κράτος μέλος αδυνατούσε, λαμβανομένης υπόψη της οδηγίας 77/799, να απευθυνθεί στις αρμόδιες αρχές του άλλου κράτους μέλους προκειμένου αυτές να του κοινοποιήσουν τις απαραίτητες πληροφορίες

[50] Κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του κράτους μέλους ως είχε κατά τη λήξη της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας. Βλ. απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2020, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Οδηγία για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών) (C-122/18, EU:C:2020:41, σκέψη 58 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Η ταχθείσα με την αιτιολογημένη γνώμη της 15ης Φεβρουαρίου 2017 προθεσμία ήταν δύο μήνες από την ημερομηνία λήψεως της αιτιολογημένης γνώμης από την Ισπανική Κυβέρνηση.

[51] Πρόκειται για τις αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), τις οποίες επικαλούνται και οι διάδικοι.

[52] Οδηγία του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1977 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

[53] Βλ. αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 62, 63 και 74) και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψη 33).

για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου [54]. Συγκεκριμένα, όπως κατ' ουσίαν έκρινε το Δικαστήριο, η εν λόγω προϊσχύσασα οδηγία δεν παρείχε στις φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών τη δυνατότητα να λαμβάνουν, με αυτόματο και υποχρεωτικό τρόπο, τραπεζικά δεδομένα των φορολογουμένων τους [55]. Ως εκ τούτου, το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει τις αναγκαίες πληροφορίες για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου, παρά μόνον εάν είχε ήδη στη διάθεσή του στοιχεία με βάση τα οποία μπορούσε να απευθυνθεί στις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών μέσω του συστήματος αμοιβαίας συνδρομής.

84. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο αναγνώρισε την αναγκαιότητα εφαρμογής μεγαλύτερης προθεσμίας, με το σκεπτικό ότι ο κίνδυνος που διατρέχει ο φορολογούμενος να ανακαλυφθούν τα αποκρυβέντα έναντι των φορολογικών αρχών του κράτους μέλους της κατοικίας του περιουσιακά στοιχεία και εισοδήματα είναι αμελητέος στην περίπτωση περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων προερχομένων από άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι στην περίπτωση των περιουσιακών στοιχείων και εισοδημάτων που βρίσκονται στην ημεδαπή [56].

85. Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, το Δικαστήριο έκρινε ότι, όταν οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους διαθέτουν στοιχεία βάσει των οποίων μπορούν να απευθυνθούν στις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών, μέσω της αμοιβαίας συνδρομής της οδηγίας 77/799, ώστε οι αρχές των άλλων κρατών να τους κοινοποιήσουν τις πληροφορίες που απαιτούνται για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η εφαρμογή από το πρώτο κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία δεν σκοπεί συγκεκριμένα στο να δοθεί στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους η δυνατότητα επωφελούς χρησιμοποιήσεως των μηχανισμών αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ κρατών μελών και η οποία ενεργοποιείται όταν τα οικεία φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους [57].

86. Συναφώς, από άλλη περαιτέρω νομολογία προκύπτει, *δεύτερον*, ότι, εφόσον οι υφιστάμενοι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των αρχών των κρατών μελών είναι επαρκείς ώστε να παρέχεται η δυνατότητα σε κράτος μέλος να διενεργήσει τους αναγκαίους ελέγχους, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θεωρήσουν ότι οι δυσχέρειες που διαπιστώνονται ενδεχομένως κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή οι πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών τους δικαιολογούν τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη, ακόμη και αν τα προαναφερθέντα μέσα συνεργασίας δεν λειτουργούν πάντοτε ικανοποιητικά και απρόσκοπτα στην πράξη [58]. Με άλλα λόγια, εφόσον οι υφιστάμενοι μηχανισμοί αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των αρχών των κρατών μελών είναι επαρκείς ώστε να παρέχεται η δυνατότητα σε κράτος μέλος να διενεργεί τους αναγκαίους ελέγχους, το κράτος μέλος αυτό οφείλει να αποδεχθεί την πιθανότητα η διεξαγωγή του ελέγχου εντός άλλου κράτους μέλους να είναι δυσχερέστερη απ' ό,τι στην ημεδαπή [59].

54 Βλ. απόφαση X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 64 και 65).

55 Πρβλ. απόφαση X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 64 και 65).

56 Βλ. απόφαση X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 72 και 73).

57 Βλ. αποφάσεις X και Passenheim-van Schoot (σκέψεις 74 έως 75) και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψεις 35 και 36).

58 Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, σκέψη 18), της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 50), και της 23ης Ιανουαρίου 2014, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-296/12, EU:C:2014:24, σκέψη 43).

59 Πρβλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott επί της υποθέσεως Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, σημεία 54 και 55).

87. Κατά τη γνώμη μου, από τη νομολογία αυτή προκύπτει επίσης ότι, εάν ο μηχανισμός συνεργασίας δεν λειτουργεί ικανοποιητικά, με αποτέλεσμα ένα κράτος μέλος να μη λαμβάνει τις οφειλόμενες πληροφορίες, εναπόκειται στο κράτος μέλος αυτό να έλθει σε επαφή με το άλλο κράτος μέλος προκειμένου να επιλυθεί το πρόβλημα και, ενδεχομένως, να επικοινωνήσει με την Επιτροπή [60]. Αντιθέτως, το κράτος μέλος δεν μπορεί να εφαρμόσει μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής προκειμένου να θεραπεύσει το γεγονός ότι δεν του παρασχέθηκαν οι οφειλόμενες πληροφορίες.

88. Από την προμνησθείσα νομολογία προκύπτει ότι, εάν η ισπανική φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα να λάβει, μέσω του συστήματος αυτόματης και υποχρεωτικής ανταλλαγής, τις αναγκαίες πληροφορίες ώστε να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του φόρου, δεν δύναται να επικαλεστεί τις ενδεχόμενες δυσχέρειες που διαπιστώνονται κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή τις πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών για να δικαιολογήσει τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη και για να θεσπίσει, συναφώς, μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής.

89. Φρονώ ότι η διάκριση στην οποία προέβη το Δικαστήριο είναι ορθή. Πράγματι, στην περίπτωση που η μοναδική πηγή πληροφορήσεως της φορολογικής διοικήσεως επί των φορολογητέων περιουσιακών στοιχείων είναι ο ίδιος ο φορολογούμενος, η αποκάλυψη από το οικείο κράτος μέλος των αποκρυβέντων περιουσιακών στοιχείων είναι δυσχερέστερη απ' ό,τι στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική διοίκηση έχει στη διάθεσή της αυτές τις πληροφορίες μέσω του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών, πράγμα που δικαιολογεί την εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής.

90. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η αναγκαιότητα της επίμαχης στην υπό κρίση υπόθεση προθεσμίας παραγραφής εξαρτάται, πρωτίστως, από το ζήτημα κατά πόσον η αυτόματη και υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών βάσει της οδηγίας 2011/16 είναι επαρκής ώστε να παρέχεται στην ισπανική φορολογική διοίκηση η δυνατότητα να διενεργεί τους αναγκαίους ελέγχους για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου. Αν συμβαίνει αυτό, η ισπανική φορολογική διοίκηση, αντιθέτως προς ό,τι ισχυρίζεται, δεν δύναται να επικαλεστεί ενδεχόμενες δυσχέρειες προκειμένου να εφαρμόσει μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής.

ii) Είναι η βάσει της οδηγίας 2011/16 αυτόματη και υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών επαρκής ώστε να παρέχεται στην ισπανική φορολογική διοίκηση η δυνατότητα να διενεργεί τους αναγκαίους ελέγχους;

91. Επί του ζητήματος αυτού, οι διάδικοι έχουν αποκλίνουσες απόψεις. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η οδηγία 2011/16 παρέχει στην ισπανική φορολογική διοίκηση τη δυνατότητα να λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες ώστε να διενεργεί τους προσήκοντες φορολογικούς ελέγχους σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία του εντύπου 720, ενώ η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί τη διαπίστωση αυτή.

92. Κατά τη γνώμη μου, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ τριών κατηγοριών.

93. *Πρώτον*, οι πληροφορίες σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στο έντυπο 720. Επ' αυτών, το άρθρο 8, παράγραφος 3α, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, σε συνδυασμό με τα παραρτήματα I και II στα οποία η διάταξη αυτή παραπέμπει, επιβάλλει στα

[60] Ως έσχατο μέσο, έχει τη δυνατότητα να κινήσει διαδικασία λόγω παραβάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 259 ΣΛΕΕ. Πρβλ. αποφάσεις της 27ης Απριλίου 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, σκέψη 46), και της 6ης Φεβρουαρίου 2018, Altun κ.λπ. (C-359/16, EU:C:2018:63, σκέψη 45).

κράτη μέλη, όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, την αυτόματη ανταλλαγή των πληροφοριών που αφορούν τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς[61] προκειμένου να δύνανται να διενεργούν τους αναγκαίους ελέγχους και να προβαίνουν στον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου σε περιπτώσεις με διασυνοριακό χαρακτήρα[62]. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να δηλώνονται από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε κράτους μέλους στην αρμόδια αρχή, προκειμένου αυτή να διαβιβάζει τις πληροφορίες αυτές στα άλλα κράτη μέλη.

94. Η Ισπανική Κυβέρνηση προέβαλε δύο επιχειρήματα επιδιώκοντας να καταδείξει για ποιον λόγο θεωρεί ότι η διάταξη αυτή δεν παρέχει, εντούτοις, τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να λάβει τις οικείες πληροφορίες.

95. Συναφώς, το επιχείρημα που σχετίζεται με την αρχή των «διαθέσιμων πληροφοριών» πρέπει να απορριφθεί. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι πληροφορίες που αφορούν τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς δεν υπόκεινται στην προϋπόθεση της διαθεσιμότητας των ζητούμενων πληροφοριών[63]. Εν συνεχεία, όσον αφορά το επιχείρημα για τους προϋπάρχοντες λογαριασμούς, διατηρώ σοβαρές αμφιβολίες ότι τα κράτη μέλη δεν λαμβάνουν στην πράξη τις σχετικές πληροφορίες. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν προέβαλε κανένα αντεπιχείρημα επί του σημείου αυτού και, κατά συνέπεια, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε τα στοιχεία που απαιτούνται κατά τη νομολογία[64] ώστε να καταστεί δυνατή η διαπίστωση οποιασδήποτε συναφούς παραβάσεως[65].

96. Επομένως, φρονώ ότι μόνο σε σχέση με τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς η Επιτροπή απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι η ισπανική φορολογική διοίκηση διαθέτει τις αναγκαίες πληροφορίες. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της επίδικης προθεσμίας παραγραφής υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο όσον αφορά τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων[66].

97. Περαιτέρω, όσον αφορά τους προϋπάρχοντες λογαριασμούς, φρονώ ότι η διάρκεια της επίδικης προθεσμίας παραγραφής δεν είναι δυσανάλογα μεγάλη.

[61] Σχετικά με τις ειδικές πληροφορίες, βλ. σημείο 51 των παρουσών προτάσεων

[62] Πρβλ. αιτιολογικές σκέψεις 1, 2 και 10 της οδηγίας 2011/16.

[63] Βλ. αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας 2011/16. Σχετικά με τα δύο επιχειρήματα της Ισπανικής Κυβερνήσεως, βλ. σημείο 69 των παρουσών προτάσεων.

[64] Βλ. σημείο 71 των παρουσών προτάσεων.

[65] Παρατηρώ ότι το επιχείρημα της Ισπανικής Κυβερνήσεως που αφορά τους προϋπάρχοντες λογαριασμούς προβάλλεται με το υπόμνημα ανταπαντήσεως με παραπομπή στην απάντηση της Ισπανικής Κυβερνήσεως στην αιτιολογημένη γνώμη της Επιτροπής. Καίτοι η Επιτροπή δεν είχε τη δυνατότητα να απαντήσει στο υπόμνημα ανταπαντήσεως, καθόσον με την υποβολή του περατώνεται η έγγραφη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, εντούτοις είχε λάβει γνώση του επιχειρήματος αυτού της Ισπανικής Κυβερνήσεως και, επομένως, είχε την ευκαιρία να απαντήσει σ' αυτό.

[66] Συγκεκριμένα, το ότι η επίμαχη προθεσμία παραγραφής είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας γίνεται αντιληπτό στην περίπτωση κατά την οποία η ισπανική φορολογική διοίκηση *δεν λαμβάνει* πληροφορίες από τα άλλα κράτη μέλη σχετικά με τους νέους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς των φορολογουμένων της, δυνάμει των προαναφερθεισών διατάξεων, ενώ οι πληροφορίες αυτές θα έπρεπε να έχουν παρασχεθεί. Στις περιπτώσεις αυτές, η εφαρμογή της αρχής της «actio nata» συνεπάγεται ότι η τετραετής προθεσμία για την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν αρχίζει να τρέχει, παρά το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με την προμνησθείσα νομολογία, δεν δύναται να επικαλεστεί τις ενδεχόμενες δυσχέρειες που διαπιστώνονται κατά τη συλλογή των αναγκαίων στοιχείων ή τις πλημμέλειες που ενδέχεται να ανακύψουν κατά τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών για να δικαιολογήσει τον περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Αντιθέτως, εάν οι πληροφορίες *πράγματι παρασχεθούν*, για παράδειγμα πριν από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως του εντύπου 720, στην περίπτωση αυτή, η εφαρμογή του κανόνα της «actio nata» δεν συνεπάγεται καμία πραγματική επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής σε σχέση με την προθεσμία που ισχύει για τις εσωτερικές περιπτώσεις.

98. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζω ότι, μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, στην απόφαση X και Passenheim-van Schoot, μόνο σχετικά με την αναλογικότητα της επίμαχης στην υπόθεση εκείνη δωδεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, την οποία έκρινε σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας[67].

99. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί του ζητήματος κατά πόσον ένα κράτος μέλος δύναται, σε περίπτωση αποκρύψεως περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή για την ύπαρξη των οποίων δεν έχει λάβει γνώση, να προβαίνει και σε διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων και, επομένως, χωρίς χρονικό περιορισμό. Φρονώ ότι τούτο είναι δυνατό. Πράγματι, αφενός, διαπιστώνω ότι το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην απόφαση X και Passenheim-van Schoot, βάσει του οποίου έγινε δεκτή η αναγκαιότητα εφαρμογής από τα κράτη μέλη μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής[68], είναι δυνατόν να εφαρμοστεί και εν προκειμένω. Αφετέρου, λαμβάνοντας υπόψη τον πολύ περιορισμένο βαθμό εναρμονίσεως που έχει επιτευχθεί μέχρι σήμερα στον τομέα της φορολογίας, καθώς και την ανάγκη καταπολεμήσεως της φοροδιαφυγής από τα κράτη μέλη, την οποία έχει αναγνωρίσει το Δικαστήριο, φρονώ ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρεία ευχέρεια εκτιμήσεως στον τομέα αυτόν, συμπεριλαμβανομένης της ευχέρειας εφαρμογής του επίμαχου εν προκειμένω κανόνα[69].

100. *Δεύτερον*, υπάρχει η κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων που αφορά το έντυπο 720, τα οποία αποτελούν αντικείμενο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16[70]. Γι' αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, η Ισπανική Κυβέρνηση βασίμως ισχυρίζεται ότι η αυτόματη ανταλλαγή διέπεται από την αρχή των «διαθέσιμων πληροφοριών»[71]. Κατ' ουσίαν, η αρχή αυτή σημαίνει ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να ανταλλάσσουν αποκλειστικώς και μόνον τις πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στις εθνικές τους βάσεις φορολογικών δεδομένων. Δεν απαιτείται καμία άλλη συλλογή δεδομένων πέραν εκείνης που πραγματοποιούν οι φορολογικές διοικήσεις για εσωτερικούς φορολογικούς σκοπούς.

101. Μολονότι αναγνωρίζω ότι η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων μπορεί, κατ' αρχήν, να είναι περιορισμένη, εντούτοις διατηρώ σοβαρές αμφιβολίες ως προς το αν αυτό συμβαίνει στην πράξη για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, όπως διατείνεται η Ισπανική Κυβέρνηση. Συγκεκριμένα, το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 περιλαμβάνει πέντε κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων, και, τουλάχιστον

[67] Πιο συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εν λόγω προθεσμία είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, με το σκεπτικό ότι η επιλογή ενός κράτους μέλους να περιορίσει χρονικά την προθεσμία αυτή και να καθορίσει το όριό της αναλόγως της προθεσμίας που ισχύει για την άσκηση ποινικών διώξεων επί εγκλημάτων φοροδιαφυγής δεν είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας (απόφαση X και Passenheim-van Schoot, σκέψη 69).

[68] Βλ., συναφώς, σημεία 83, 84 και 89 των παρουσών προτάσεων.

[69] Διαπιστώνω ότι, βάσει της αρχής της «actio nata», η φορολογική αρχή, όταν έχει στη διάθεσή της ενδείξεις για φορολογητέο περιουσιακό στοιχείο, οφείλει να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του δυνητικώς οφειλόμενου ποσού του φόρου εντός προθεσμίας τεσσάρων ετών. Δεδομένου ότι προθεσμία αυτή είναι η ίδια με αυτή που ισχύει και για αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, δεν πρόκειται για μεγαλύτερη προθεσμία εκδόσεως πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, μη αποσκοπούσα ειδικά στο να δοθεί στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους η δυνατότητα επωφελούς χρησιμοποιήσεως των μηχανισμών αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ κρατών μελών και ενεργοποιούμενη όταν τα οικεία φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους, κατά τη διατύπωση του Δικαστηρίου στην απόφαση X και Passenheim-van Schoot.

[70] Πρόκειται για τα δικαιώματα ή τις συμβάσεις ασφαλίσεως ζωής, που μνημονεύονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας, και για τα ακίνητα περιουσιακά στοιχεία τα οποία μνημονεύονται στο στοιχείο ε' της ίδιας παραγράφου 1 του άρθρου 8.

[71] Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, η αρμόδια αρχή κάθε κράτους μέλους κοινοποιεί στην αρμόδια αρχή κάθε άλλου κράτους μέλους, με αυτόματη ανταλλαγή, «τις διαθέσιμες πληροφορίες». Συναφώς, το άρθρο 3, σημείο 9, της οδηγίας αυτής διευκρινίζει ότι ως διαθέσιμες πληροφορίες, κατά την έννοια του άρθρου 8, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, νοούνται οι πληροφορίες των φορολογικών αρχείων του κράτους μέλους που κοινοποιεί τις πληροφορίες, οι οποίες μπορούν να ανακτηθούν σύμφωνα με τις διαδικασίες συλλογής και επεξεργασίας πληροφοριών του εν λόγω κράτους μέλους.

όσον αφορά τα ακίνητα, θεωρώ μάλλον απίθανο τα κράτη μέλη να μη διαθέτουν τις αναγκαίες πληροφορίες ώστε το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να δύναται να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου [72].

102. Πάντως, η Επιτροπή δεν απάντησε στους ισχυρισμούς αυτούς της Ισπανικής Κυβερνήσεως και, κατά τη γνώμη μου, δεν προέβαλε επιχειρήματα ικανά να οδηγήσουν, με βεβαιότητα, στην απόρριψη των ισχυρισμών αυτών από το Δικαστήριο [73]. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν προσκόμισε την αναγκαία απόδειξη ότι η ισπανική φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να διενεργεί τους αναγκαίους ελέγχους όσον αφορά τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, για τους λόγους που εκτίθενται στα σημεία 97 έως 99 ανωτέρω, φρονώ ότι, ως προς αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, η επίμαχη προθεσμία παραγραφής δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο.

103. *Τρίτον*, όσον αφορά τις πληροφορίες που δεν εμπίπτουν στην οδηγία 2011/16 [74], η ισπανική φορολογική διοίκηση δεν λαμβάνει, γι' αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, καμία πληροφορία με συστηματικό και αυτόματο τρόπο δυνάμει της εν λόγω οδηγίας. Για τους λόγους που εκτίθενται στα σημεία 97 έως 99 των παρουσών προτάσεων, φρονώ ότι, ως προς αυτήν την κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, η επίμαχη προθεσμία παραγραφής δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο.

104. Συμπερασματικώς, εκτιμώ ότι η Επιτροπή απέδειξε τον δυσανάλογο χαρακτήρα της προθεσμίας παραγραφής μόνον ως προς την κατηγορία των πληροφοριών που αφορούν τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς. Συνεπώς, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί την πρώτη αιτίαση καθ' ο μέρος αφορά το γεγονός ότι η Ισπανική Κυβέρνηση προέβλεψε την επίδικη προθεσμία παραγραφής για τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

2) Επί της υπάρξεως αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής (πρώτο σκέλος)

105. Όσον αφορά την ύπαρξη αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής, φρονώ ότι τα επιχειρήματα της Επιτροπής πρέπει να απορριφθούν.

106. Είναι αληθές ότι ο θεσμός του τεκμηρίου φοροδιαφυγής δεν μπορεί να θεμελιώνεται μόνο στο γεγονός ότι η κατάσταση ενός φορολογουμένου ενέχει στοιχείο αλλοδαπότητας [75]. Εξάλλου, μια ρύθμιση βάσει της οποίας τεκμαίρεται η ύπαρξη απατηλής συμπεριφοράς απλώς και μόνο λόγω της συνδρομής των προϋποθέσεων που αυτή προβλέπει, χωρίς να παρέχεται στον φορολογούμενο καμία δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου αυτού, υπερβαίνει, κατ' αρχήν, το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών [76].

107. Τούτου λεχθέντος, η Επιτροπή δεν απέδειξε ωστόσο ότι πρόκειται, εν προκειμένω, περί αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής.

[72] Όσον αφορά τα ακίνητα, τα κράτη μέλη διαθέτουν κατά κανόνα μητρώα με όλες τις κρίσιμες πληροφορίες.

[73] Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-562/10, EU:C:2012:442, σκέψεις 53 και 61).

[74] Βλ., για τις πληροφορίες αυτές, υποσημειώσεις 30 και 40 των παρουσών προτάσεων.

[75] Πρβλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, σκέψη 51), της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψεις 33 έως 49), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 60).

[76] Πρβλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 82), της 5ης Ιουλίου 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 50), της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar, C-282/12 (EU:C:2013:629, σκέψη 37), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 88).

108. Πρώτον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μη δυνατότητα επικλήσεως παραγραφής δεν ασκεί επιρροή για τη δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου φοροδιαφυγής[77]. Δεύτερον, πέραν του ζητήματος της παραγραφής, απομένει να διευκρινιστεί κατά πόσον ο φορολογούμενος μπορεί, εντούτοις, να αποφύγει την εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών και, επομένως, να εμποδίσει τον συνυπολογισμό στη βάση επιβολής του φόρου των ποσών που αντιστοιχούν στην αξία των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, στην περίπτωση κατά την οποία τα ποσά αυτά υπήχθησαν στον φόρο αλλά ο φορολογούμενος δεν είναι ή δεν είναι πλέον σε θέση να αποδείξει ότι δηλώθηκαν. Επί του ζητήματος αυτού, τα σημεία διαφωνίας των διαδίκων αφορούν, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο της επίμαχης ρυθμίσεως, τόσο σε κανονιστικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο πρακτικής εφαρμογής αυτής[78].

109. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, ειδικώς όσον αφορά την εφαρμογή εθνικής διατάξεως, η απόδειξη παραβάσεως κράτους μέλους απαιτεί την προσκόμιση ιδιαίτερων αποδεικτικών στοιχείων σε σχέση με αυτά που λαμβάνονται συνήθως υπόψη στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως που αφορά μόνον το περιεχόμενο εθνικής διατάξεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, η παράβαση μπορεί να αποδειχθεί μόνο χάρη σε επαρκώς τεκμηριωμένη και εμπεριστατωμένη απόδειξη της προσαπτομένης στη διοίκηση και/ή στα εθνικά δικαστήρια πρακτικής, η οποία καταλογίζεται στο κράτος μέλος κατά του οποίου στρέφεται η προσφυγή[79].

110. Σχετικά με το περιεχόμενο της επίμαχης ρυθμίσεως, εκτιμώ ότι η Ισπανική Κυβέρνηση εξήγησε με πειστικό τρόπο, παραπέμποντας σε διάφορες διατάξεις περί του βάρους αποδείξεως καθώς και σε απόφαση που αφορά το θέμα αυτό, ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως και ότι, κατά συνέπεια, εάν ο φορολογούμενος δεν διατηρεί τα έγγραφα που αποδεικνύουν ότι τα εισοδήματα με τα οποία αποκτήθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία του δηλώθηκαν στη φορολογική αρχή, τούτο δεν σημαίνει αυτομάτως ότι συντρέχει περίπτωση αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων[80]. Η Επιτροπή δεν προσκόμισε αποδείξεις ικανές να οδηγήσουν στην απόρριψη των εξηγήσεων αυτών. Ειδικότερα, το γράμμα της διατάξεως αυτής δεν είναι, αφ' εαυτού, αντίθετο προς την ερμηνεία της Ισπανικής Κυβερνήσεως. Επίσης, όσον αφορά την πρακτική της φορολογικής διοικήσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μνεία της Επιτροπής σε «παραδείγματα πρακτικής εφαρμογής», χωρίς άλλη διευκρίνιση, δεν πληροί το κριτήριο της επαρκώς τεκμηριωμένης και εμπεριστατωμένης αποδείξεως της προσαπτόμενης πρακτικής.

111. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε τις αναγκαίες αποδείξεις για την απόδειξη της υπάρξεως αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής.

[77] Συγκεκριμένα, εξ ορισμού, ο θεσμός της παραγραφής απλώς και μόνον εμποδίζει την επέλευση των συνεπειών που συνεπάγεται η ισχύς του τεκμηρίου, πράγμα διαφορετικό, καθόσον εξακολουθεί να ισχύει η ίδια η διαπίστωση περί υπάρξεως φοροδιαφυγής. Επομένως, το γεγονός ότι οι οικείες διατάξεις δεν παρέχουν αυτομάτως τη δυνατότητα αποφυγής του τεκμηρίου φοροδιαφυγής μόνο με την επίκληση του ότι πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν εντός καλυπτόμενης από παραγραφή περιόδου δεν ισοδυναμεί αφ' εαυτού με αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής.

[78] Επ' αυτού, η Επιτροπή παραπέμπει τόσο στο γράμμα του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων όσο και στα παραδείγματα πρακτικής εφαρμογής της ρυθμίσεως αυτής. Βλ. σημείο 43 των παρουσών προτάσεων.

[79] Βλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-287/03, EU:C:2005:282, σκέψη 28).

[80] Παρατηρώ ότι στα επιχειρήματά της η Ισπανική Κυβέρνηση αναφέρεται μόνο στο άρθρο 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Εντούτοις, δεδομένου ότι πρόκειται για γενικές αρχές, αντιλαμβάνομαι ότι τα επιχειρήματα αυτά αφορούν και το άρθρο 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών.

112. Συμπερασματικώς, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτή εν μέρει την πρώτη αιτίαση, ως προς το ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, προβλέποντας ότι, σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών όσον αφορά τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς ή σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δηλώσεως, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του οφειλόμενου εκ της αιτίας αυτής φόρου, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

2. Επί του αναλογικού προστίμου 150 % (δεύτερη αιτίαση)

113. Με τη δεύτερη αιτίασή της, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι συνιστά δυσανάλογα αυστηρό περιορισμό η «αυτόματη [επιβολή] αναλογικού προστίμου 150 % σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως που αφορά περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720».

α) Η επίμαχη ρύθμιση

114. Η αιτίαση αυτή αφορά τον κανόνα που περιλαμβάνεται στις δύο συμπληρωματικές διατάξεις του νόμου 7/2012. Με τις διατάξεις αυτές τιμωρείται η φορολογική παράβαση που απορρέει από την εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και της παρεμφερούς διατάξεως του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών. Συναφώς, η πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου 7/2012 προβλέπει ότι η εφαρμογή των διατάξεων αυτών «προσδιορίζει τη φορολογική παράβαση», η οποία θεωρείται «πολύ σοβαρή» και τιμωρείται με πρόστιμο ύψους 150 %. Το πρόστιμο υπολογίζεται επί τη βάσει του ποσού του φόρου που αναλογεί στην αξία των οικείων περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων.

β) Επιχειρήματα των διαδίκων

1) Επιχειρήματα της Επιτροπής

115. Κατά την Επιτροπή, το αναλογικό πρόστιμο 150 % είναι δυσανάλογα υψηλό τόσο λόγω της αυστηρότητάς του όσο και λόγω του αυτόματου και μη προσαρμόσιμου χαρακτήρα του.

116. Όσον αφορά τη βαρύτητα του προστίμου, ο συντελεστής 150 % είναι κατά πολύ υψηλότερος από τους προοδευτικούς συντελεστές των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δηλώσεως, καθόσον οι συντελεστές αυτοί ανέρχονται σε 5 %, 10 %, 15 % και 20 %, αναλόγως του αν η καθυστέρηση είναι, αντιστοίχως, 3, 6, 12 μηνών ή μεγαλύτερη[81]. Οι χαμηλότεροι αυτοί συντελεστές πρέπει να αποτελέσουν μέτρο συγκρίσεως για το αναλογικό πρόστιμο 150 %, δεδομένου ότι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, πρόκειται για κυρώσεις που επιβάλλονται για την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεως φορολογητέων εισοδημάτων. Πάντως, οι χαμηλότερες επιβαρύνσεις αφορούν φορολογική δήλωση άμεσα συνδεόμενη με *υποχρέωση πληρωμής φόρου*, ενώ η βαρύτερη κύρωση του 150 % αφορά την πληροφοριακή δήλωση του εντύπου 720, που συνιστά απλώς *τυπική υποχρέωση* παροχής πληροφοριών η οποία, κατά κανόνα, δεν συνεπάγεται την επιβολή φόρου.

[81] Πρόκειται για το άρθρο 27 του LGT.

117. Όσον αφορά τον αυτόματο και μη προσαρμόσιμο χαρακτήρα του προστίμου, η Επιτροπή επισημαίνει, *κατά πρώτο λόγο*, ότι για το πρόστιμο ύψους 150 % δεν υφίσταται δυνατότητα προσαρμογής, δεδομένου ότι ο ίδιος συντελεστής εφαρμόζεται ανεξαρτήτως του επιπέδου των πληροφοριών στις οποίες έχουν πρόσβαση οι εθνικές φορολογικές αρχές[82], του χρόνου κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων (πριν ή κατά τη διάρκεια καλυπτόμενης από παραγραφή περιόδου) ή της συμπεριφοράς του φορολογουμένου, ο οποίος μπορεί να μην έχει παραλείψει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως, αλλά απλώς να έχει υποβάλει τη δήλωση με καθυστέρηση.

118. Όσον αφορά τη δυνατότητα τακτοποιήσεως που προβλέπει η ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017, την οποία επικαλείται η Ισπανική Κυβέρνηση, η Επιτροπή παρατηρεί ότι, δυνάμει της ερμηνευτικής αυτής αποφάσεως, παρέχεται στον φορολογούμενο που δεν τήρησε την υποχρέωση δηλώσεως η δυνατότητα να τακτοποιήσει την κατάστασή του με εκπρόθεσμη οικειοθελή εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, η οποία συνοδεύεται από την καταβολή του αναλογούντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή, αντί του προστίμου 150 %, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος 20 %. Ωστόσο, η εν λόγω ερμηνευτική απόφαση δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη, διότι, αφενός, δεν έχει ισχύ νόμου, ενώ από κανένα στοιχείο στον νόμο 7/2012, ο οποίος συνιστά το νομικό έρεισμα της υποχρεώσεως υποβολής του εντύπου 720, δεν συνάγεται ότι υφίσταται τέτοια δυνατότητα. Αφετέρου, η ημερομηνία δημοσιεύσεως της ερμηνευτικής αποφάσεως είναι μεταγενέστερη της αιτιολογημένης γνώμης της Επιτροπής, πράγμα που εμποδίζει το να ληφθεί αυτή υπόψη. Ως προς την πρακτική της φορολογικής διοικήσεως πριν από τη δημοσίευση της ερμηνευτικής αποφάσεως, φαίνεται ότι η δυνατότητα αντικαταστάσεως του προστίμου 150 % με πρόσθετο φόρο 20 % δεν έχει εφαρμοστεί από τη φορολογική διοίκηση κατά τρόπο ομοιόμορφο, αλλά μάλλον κατά περίπτωση. Από τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η Επιτροπή προκύπτει ότι, πριν από τη δημοσίευση της ερμηνευτικής αποφάσεως, σε ορισμένες περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720, το πρόστιμο 150 % μπορούσε να επιβληθεί στον κάτοχο περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων στην αλλοδαπή απλώς και μόνο διότι δεν ήταν σε θέση να αποδείξει ότι είχε δεόντως καταβάλει, εγκαίρως, φόρο για τα αντίστοιχα εισοδήματα.

119. *Κατά δεύτερο λόγο*, όπως ακριβώς και για τον χαρακτηρισμό των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, η φορολογική διοίκηση δεν διενεργεί καμία ιδιαίτερη έρευνα σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως όταν ο κάτοχος των περιουσιακών στοιχείων δεν δύναται να αποδείξει ότι τα περιουσιακά στοιχεία αντιστοιχούν σε δηλωθέντα φορολογητέα εισοδήματα, πράγμα που δημιουργεί αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής.

120. *Κατά τρίτο λόγο*, η Επιτροπή θεωρεί αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας και το γεγονός ότι ταυτόχρονα με το πρόστιμο ύψους 150 % επιβάλλεται και φόρος για τα οικεία εισοδήματα, καθώς και κατ' αποκοπήν πρόστιμα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προκύπτουσα συνολική φορολογική οφειλή. Ενδέχεται να υπάρξουν, μεταξύ άλλων, περιπτώσεις όπου η συνολική φορολογική οφειλή υπερβαίνει την αξία των φορολογητέων περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων. Η Επιτροπή προβάλλει τις «περιπτώσεις που περιήλθαν σε γνώση [της]», παραθέτει δε δύο παραδείγματα σωρευτικής επιβολής κυρώσεων.

[82] Όπως εξηγήθηκε στα σημεία 47 έως 57 των παρουσών προτάσεων, η Επιτροπή, στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως, εκφράζει την άποψη ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν, δυνάμει της οδηγίας 2011/16, επαρκή μέσα για τη λήψη πληροφοριών σχετικά με τα κατεχόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα, προκειμένου να διενεργούν τους προσήκοντες φορολογικούς ελέγχους.

2) Επιχειρήματα της Ισπανικής Κυβερνήσεως

121. Από την πλευρά της, η Ισπανική Κυβέρνηση παρατηρεί κατ' αρχάς ότι η αναλογικότητα των κυρώσεων, είτε πρόκειται για το αναλογικό πρόστιμο 150 % είτε για τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα, εμπίπτει αποκλειστικά στην εξουσία εκτιμήσεως των εθνικών δικαστηρίων, καθόσον οι κυρώσεις αυτές δεν αποτελούν αντικείμενο εναρμονίσεως σε ευρωπαϊκό επίπεδο.

122. Τούτου λεχθέντος, θεωρεί, όσον αφορά, *κατά πρώτο λόγο*, τη βαρύτητα του προστίμου, ότι το πρόστιμο 150 % και οι πιο χαμηλές επιβαρύνσεις που επικαλείται η Επιτροπή, κατ' αρχάς, δεν μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους. Εξ αυτών, μόνον το πρώτο έχει τον χαρακτήρα κυρώσεως προοριζόμενης να τιμωρήσει τη συμπεριφορά του φορολογουμένου που περιορίζεται στην εκπλήρωση της υποχρεώσεως δηλώσεως *χωρίς* καταβολή του αντίστοιχου φόρου, ενώ οι δεύτερες έχουν ως μοναδικό σκοπό να παρακινήσουν τους φορολογουμένους να τηρήσουν τις προβλεπόμενες προθεσμίες και να αποζημιώσουν το Δημόσιο για τη ζημία που υφίσταται λόγω της καθυστερήσεως της πληρωμής του φόρου.

123. Επιπλέον, το γεγονός ότι η ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017 είναι μεταγενέστερη της αιτιολογημένης γνώμης δεν εμποδίζει να ληφθεί υπόψη η ερμηνεία που αυτή περιέχει. Συγκεκριμένα, αφενός, οι ερμηνευτικές αποφάσεις περιορίζονται στην ερμηνεία των διατάξεων και δεν μπορούν να τις τροποποιήσουν ή να τις διορθώσουν. Κατά συνέπεια, από την ερμηνευτική απόφαση δεν απορρέει καμία νέα εφαρμοστέα διάταξη, οι δε ευνοϊκές για τον φορολογούμενο συνέπειες ανατρέχουν στον χρόνο ενάρξεως ισχύος της διατάξεως. Εξάλλου, δεν είναι ορθή η εκτίμηση ότι η δυνατότητα τακτοποιήσεως δεν προβλέπεται στον νόμο. Συγκεκριμένα, η δυνατότητα αυτή και τα αποτελέσματά της αναγνωρίζονται γενικώς στα άρθρα 27 και 179, παράγραφος 3, του LGT. Από τις διατάξεις αυτές, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση της ερμηνευτικής αποφάσεως, προκύπτει ότι είναι δυνατή η εκπρόθεσμη οικειοθελής τακτοποίηση χωρίς κυρώσεις μη πληρωμής του φόρου, με την επιφύλαξη επιβολής τυχόν πρόσθετων φόρων. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή επί όλων των φορολογικών δηλώσεων, συμπεριλαμβανομένης της τακτοποιήσεως περιουσιακών στοιχείων ευρισκόμενων στην αλλοδαπή, και ίσχυαν ήδη κατά τη θέσπιση του νόμου 7/2012. Επομένως, η δυνατότητα τακτοποιήσεως υπήρχε πριν από τη δημοσίευση της ερμηνευτικής αποφάσεως. Όσον αφορά, αφετέρου, τα επιχειρήματα της Επιτροπής σχετικά με την πρακτική της διοικήσεως πριν από τη δημοσίευση της ερμηνευτικής αποφάσεως, η Επιτροπή περιορίζεται στο να προβάλει ότι η δυνατότητα τακτοποιήσεως δεν μπορεί να ασκείται ομοιόμορφα, χωρίς να προσκομίζει καμία συγκεκριμένη απόδειξη επ' αυτού.

124. Εξάλλου, οι απαιτήσεις που απορρέουν από την αρχή της αναλογικότητας, η οποία προβλέπεται στο ισπανικό δίκαιο[83], παρέχουν επίσης τη δυνατότητα στη διοίκηση να προσαρμόζει αναλόγως τις κυρώσεις, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι αυτές είναι αντίστοιχες προς τις φορολογικές παραβάσεις για τις οποίες επιβάλλονται.

[83] Η Ισπανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι, γενικώς στο διοικητικό δίκαιο των κυρώσεων, η αρχή της αναλογικότητας προβλέπεται στο άρθρο 29 του Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (νόμου 40/2015 περί του νομικού καθεστώτος του δημοσίου τομέα), η παράγραφος 4 του οποίου ορίζει ότι, «[ε]φόσον τούτο δικαιολογείται από την απαιτούμενη αναλογία μεταξύ της επιβαλλόμενης κυρώσεως και της σοβαρότητας της πράξεως που συνιστά την παράβαση, καθώς και από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης περιπτώσεως, το αρμόδιο για την έκδοση αποφάσεως όργανο μπορεί να επιβάλει μικρότερη κύρωση». Στον τομέα της φορολογίας, η αρχή της αναλογικότητας προβλέπεται, με ειδικότερο τρόπο, στις εξής διατάξεις: α) στο άρθρο 3 του LGT, με τίτλο «Αρχές οργανώσεως και εφαρμογής του φορολογικού συστήματος», η παράγραφος 2 του οποίου ορίζει ότι «[η] εφαρμογή του φορολογικού συστήματος βασίζεται στις αρχές της αναλογικότητας», και β) στο άρθρο 178 του LGT, με τίτλο «Αρχές της εξουσίας επιβολής κυρώσεων στον τομέα της φορολογίας», το δεύτερο εδάφιο του οποίου προβλέπει ότι «[ε]φαρμόζονται ιδίως οι αρχές της νομιμότητας, της τηρήσεως των τυπικών στοιχείων της κατηγορίας, της ευθύνης, της αναλογικότητας και της μη σωρεύσεως».

125. Επιπλέον, το αναλογικό πρόστιμο 150 % δεν τιμωρεί την παράβαση μιας απλής υποχρεώσεως υποβολής δηλώσεως, αλλά την απόκρυψη εσόδων και την επανειλημμένη μη καταβολή του οφειλομένου φόρου, ήτοι πράξεις φοροδιαφυγής. Δεδομένου δε ότι το πρόστιμο αποσκοπεί στην τιμωρία της συμπεριφοράς του φορολογουμένου, αποκλείεται η διαφοροποίηση του συντελεστή του προστίμου ανάλογα με το επίπεδο των πληροφοριών που μπορεί να παρέχονται από τρίτους στη φορολογική διοίκηση.

126. *Κατά δεύτερο λόγο*, η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί ότι το πρόστιμο έχει αυτόματο χαρακτήρα. Αφενός, υπενθυμίζει ότι, για να είναι δυνατή η επιβολή του προστίμου, πρέπει υποχρεωτικά να συντρέχουν τα συστατικά στοιχεία της παραβάσεως για την οποία αυτό επιβάλλεται, το δε βάρος αποδείξεως της συνδρομής αυτών φέρει η διοίκηση [84]. Αφετέρου, κατά την άποψή της, η φορολογική διοίκηση οφείλει επίσης να αποδείξει την ενοχή του φορολογουμένου, όπως προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 178, 179 και 183, παράγραφος 1, του LGT. Κατ' αυτήν, στο ισπανικό φορολογικό και διοικητικό σύστημα, οι κυρώσεις δεν επιβάλλονται αυτομάτως, ιδίως δε, δεν μπορεί να επιβληθεί κύρωση παρά μόνον αν η ενοχή στοιχειοθετείται και αιτιολογείται επαρκώς, το δε βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών και της ενοχής φέρει εξ ολοκλήρου και αποκλειστικώς η διοίκηση βάσει της αρχής του τεκμηρίου της αθωότητας. Από της θεσπίσεως του εντύπου 720, μόνον 7,6 % των περιπτώσεων εκπρόθεσμης υποβολής της δηλώσεως κατέληξε σε επιβολή φορολογικής κυρώσεως.

127. Επομένως, είναι απαραίτητο η διαπίστωση της ενοχής να αιτιολογείται ειδικώς και η σχετική απόδειξη να προκύπτει βάσει πραγματικών στοιχείων, τα οποία πρέπει να είναι επαρκώς σαφή και λεπτομερή και να θεμελιώνουν τη συλλογιστική βάσει της οποίας συνάγεται η ενοχή αυτή. Ως παράδειγμα, η Ισπανική Κυβέρνηση επικαλείται δικαστική απόφαση [85] με την οποία ακυρώθηκε η επιβληθείσα κύρωση, καθόσον κρίθηκε ότι η αιτιολογία ως προς την ενοχή που περιελάμβανε η απόφαση περί επιβολής κυρώσεως δεν ήταν επαρκής. Επικαλείται επίσης αριθμητικά στοιχεία, επιδιώκοντας κατ' ουσίαν να καταδείξει ότι η επιβολή του εν λόγω προστίμου εξακολουθεί να αποτελεί αντικείμενο εκτιμήσεως: επί 781 διαδικασιών ελέγχου, μόνο σε 296 κινήθηκαν διαδικασίες επιβολής κυρώσεως και, εξ αυτών, 108 [86] κατέληξαν στην επιβολή του αναλογικού προστίμου 150 % από τη φορολογική διοίκηση. Ως εκ τούτου, η ρύθμιση δεν περιλαμβάνει κανένα τεκμήριο φοροδιαφυγής.

128. *Κατά τρίτο λόγο*, προκειμένου να δικαιολογήσει την αναλογικότητα του προστίμου, η Ισπανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται, αφενός, ότι το εν λόγω πρόστιμο μπορεί να συγκριθεί μόνο με άλλα πρόστιμα που τιμωρούν την επανειλημμένη και συστηματική απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων, οι συντελεστές των οποίων κυμαίνονται μεταξύ 100 % και 150 % [87]. Ως εκ τούτου, το πρόστιμο 150 % είναι εντός των ορίων που προβλέπονται γενικώς στον LGT για τις βαρείες περιπτώσεις μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου. Εξάλλου, γενικότερα, όσον αφορά τις πιο σοβαρές παραβάσεις, όπως οι περιπτώσεις αδικημάτων σε βάρος της φορολογικής αρχής, η κύρωση μπορεί να φθάσει ακόμη και το 600 % του ποσού που δεν καταβλήθηκε [88]. Αφετέρου, ο

[84] Βλ., συναφώς, σημεία 59 έως 61 των παρουσών προτάσεων.

[85] Απόφαση του Tribunal Económico-Administrativo Central (κεντρικού φορολογικού-διοικητικού δικαστηρίου), πρώτο τμήμα, της 14ης Φεβρουαρίου 2019 (R. G. 529/2016).

[86] Επισημαίνω ότι υπάρχει αμφιβολία ως προς τον αριθμό των υποθέσεων στις οποίες επιβλήθηκε το πρόστιμο 150 %. Συγκεκριμένα, στις παρατηρήσεις της, η Ισπανική Κυβέρνηση κάνει λόγο μία φορά για 108 υποθέσεις και μία φορά για 129 υποθέσεις.

[87] Πρόκειται για το άρθρο 191, παράγραφος 4, του LGT.

[88] Η Ισπανική Κυβέρνηση παραπέμπει στο άρθρο 305 του Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (οργανικού νόμου περί ποινικού κώδικα), της 23ης Νοεμβρίου 1995 (BOE αριθ. 281, της 24ης Νοεμβρίου 1995).

συντελεστής 150 % του προστίμου μπορεί να μειωθεί σε περίπτωση συναινετικής (μείωση κατά 30 %) ή ταχείας πληρωμής (μείωση κατά 25 %), οπότε ο συντελεστής μπορεί να μειωθεί μέχρι το 78,75 %.

129. Εξάλλου, είναι εσφαλμένος ο ισχυρισμός της Επιτροπής περί (προβαλλόμενης) «σωρεύσεως» της τυπικής παραβάσεως της μη υποβολής του εντύπου 720 και της ουσιαστικής παραβάσεως σε περίπτωση αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας. Συγκεκριμένα, εάν η φορολογική διοίκηση αποδείξει το μη σύννομο της συμπεριφοράς του φορολογουμένου, θα επιβληθεί κύρωση για την ουσιαστική παράβαση, η δε τυπική παράβαση απορροφάται από αυτήν βάσει του άρθρου 180, παράγραφος 1, του LGT [89]. Κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, η στενή σχέση μεταξύ της επιβολής φόρου λόγω αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας και της μη υποβολής του εντύπου 720 συνεπάγεται ότι αυτές δεν μπορούν να εκτιμηθούν χωριστά, αλλά ως μια ενότητα όσον αφορά την παράβαση, λόγω συνδρομής των μέσων διάπραξης των παραβάσεων.

γ) Εκτίμηση

130. Κατ' αρχάς, διευκρινίζω ότι, σε αντίθεση με ό,τι υποστηρίζει η Ισπανική Κυβέρνηση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να εξετάσει τις αιτιάσεις της Επιτροπής σχετικά με την αναλογικότητα των κυρώσεων [90].

131. Προς στήριξη της δεύτερης αιτιάσεώς της, η Επιτροπή προέβαλε διάφορα επιχειρήματα, έκαστο εκ των οποίων αποσκοπεί στο να καταδείξει τον δυσανάλογο χαρακτήρα του προστίμου του 150 %. Ενώ εκτιμώ ότι τα περισσότερα εκ των επιχειρημάτων αυτών πρέπει να απορριφθούν (τμήμα 1), εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της προτάσεώς μου σχετικά με την πρώτη αιτίαση της Επιτροπής, φρονώ ότι πρέπει να γίνει δεκτό το επιχείρημα που αφορά τον δυσανάλογο χαρακτήρα της προθεσμίας παραγραφής (τμήμα 2).

1) Τα επιχειρήματα της Επιτροπής εκτός από αυτό που αφορά τον δυσανάλογο χαρακτήρα της προθεσμίας παραγραφής

132. Τα σχετικά επιχειρήματα της Επιτροπής αφορούν, ως επί το πλείστον, τη φύση και το περιεχόμενο του προστίμου, τα οποία πάντως αμφισβητεί η Ισπανική Κυβέρνηση. Συνεπώς, για την εκτίμηση των επιχειρημάτων αυτών (τμήμα ii), πρέπει πρώτα να διευκρινιστούν τα δύο αυτά σημεία (τμήμα i).

i) Επί της φύσεως και του περιεχομένου του προστίμου

133. Κατ' αρχάς, αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, θεωρώ σαφές ότι το πρόστιμο του 150 % δεν επιβάλλεται για τη μη εκπλήρωση απλώς μιας *τυπικής* υποχρεώσεως, αλλά για τη μη εκπλήρωση μιας *ουσιαστικής* υποχρεώσεως. Πράγματι, όπως παρατηρεί η Ισπανική Κυβέρνηση και, εξάλλου, δεν αμφισβητεί η Επιτροπή, η επιβολή του εν λόγω προστίμου προϋποθέτει την εφαρμογή του άρθρου 39, παράγραφος 2, του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών

[89] Η διάταξη αυτή ορίζει ότι «[η] ίδια πράξη ή παράλειψη, εάν λαμβάνεται υπόψη ως κριτήριο διαβαθμίσεως μιας παραβάσεως ή ως περίσταση για τον χαρακτηρισμό μιας παραβάσεως ως σοβαρής ή πολύ σοβαρής, δεν μπορεί να τιμωρηθεί ως χωριστή παράβαση».

[90] Μολονότι, ελλείψει εναρμονίσεως της νομοθεσίας της Ένωσης στον τομέα των κυρώσεων, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες, εντούτοις οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας, μεταξύ άλλων, την αρχή της αναλογικότητας. Πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, Λουλουδάκης (C-262/99, EU:C:2001:407, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προσώπων και του κανόνα του άρθρου 121, παράγραφος 6, του νόμου περί φόρου εταιριών, πράγμα που σημαίνει ότι ο φορολογούμενος διαθέτει περιουσιακά στοιχεία στην αλλοδαπή για τα οποία δεν κατέβαλε τον φόρο που όφειλε να καταβάλει. Συναφώς, επισημαίνω ότι, όπως προβλέπει το ίδιο το γράμμα της πρώτης συμπληρωματικής διατάξεως του νόμου 7/2012, το πρόστιμο του 150 % υπολογίζεται επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου, επομένως συνδέεται άμεσα με την ουσιαστική υποχρέωση πληρωμής του φόρου. Πέραν αυτού, η μη εκπλήρωση της τυπικής υποχρεώσεως υποβολής του εντύπου 720 τιμωρείται με άλλον τρόπο, ήτοι με κατ' αποκοπήν πρόστιμα, τα οποία αποτελούν αντικείμενο της τρίτης αιτιάσεως της Επιτροπής [91].

134. Επιπλέον, φρονώ ότι τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή δεν μπορούν να οδηγήσουν στην απόρριψη της εξηγήσεως της Ισπανικής Κυβερνήσεως, κατά την οποία η φορολογική διοίκηση, προκειμένου να επιβάλει το πρόστιμο, πρέπει επίσης να αποδείξει την ενοχή του φορολογουμένου. Ιδίως το γεγονός ότι οι δύο συμπληρωματικές διατάξεις του νόμου 7/2012 δεν περιέχουν οι ίδιες ρητό κανόνα περί ενοχής ουδόλως συνεπάγεται ότι ο κανόνας αυτός δεν ισχύει, καθόσον είναι σαφές ότι προβλέπεται στη νομοθεσία, όπως αποδεικνύει η Ισπανική Κυβέρνηση. Επομένως, η Επιτροπή δεν προσκόμισε την αναγκαία απόδειξη ότι το πρόστιμο επιβάλλεται αυτομάτως σε περίπτωση μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων που συνδέονται με το έντυπο 720. Εκ των ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η συμπεριφορά του φορολογουμένου δεν λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του προστίμου ούτε ότι πρόκειται περί αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής.

135. Τέλος, όσον αφορά τον προβαλλόμενο μη προσαρμόσιμο χαρακτήρα του προστίμου, τα σημεία διαφωνίας μεταξύ των διαδίκων αφορούν, πρώτον, τη δυνατότητα τακτοποιήσεως της οφειλής, όπως αυτή περιγράφεται στην ερμηνευτική απόφαση της 6ης Ιουνίου 2017, και, δεύτερον, το ζήτημα της σωρεύσεως των κυρώσεων [92].

136. Όσον αφορά το πρώτο σημείο, παρατηρώ ότι, κατά το γράμμα της, η πρώτη συμπληρωματική διάταξη του νόμου 7/2012 προβλέπει σταθερό πρόστιμο ύψους 150 %. Ωστόσο, η Ισπανική Κυβέρνηση εξήγησε ότι, παρά το γράμμα της διατάξεως αυτής, η δυνατότητα οικειοθελούς εκκαθαρίσεως του φόρου προβλέπεται, κατά γενικό τρόπο, στα άρθρα 27 και 179, παράγραφος 3, του LGT, τα οποία έχουν εφαρμογή και για το έντυπο 720 από τον χρόνο που αυτό άρχισε να ισχύει. Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων αυτών, οι οποίες έχουν ισχύ νόμου, φρονώ ότι δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η ερμηνευτική απόφαση εξεδόθη μετά την ταχθείσα με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμία [93]. Κατά τη γνώμη μου, η Επιτροπή δεν προσκόμισε άλλα αποδεικτικά στοιχεία ικανά να οδηγήσουν στην απόρριψη της εξηγήσεως αυτής. Ειδικότερα, το γεγονός ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η Επιτροπή, το πρόστιμο ύψους 150 % «μπορούσε σε ορισμένες περιπτώσεις» να επιβληθεί στον κάτοχο περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων στην αλλοδαπή λόγω του ότι δεν ήταν σε θέση να αποδείξει ότι είχε δεόντως καταβάλει, εγκαίρως, φόρο για τα αντίστοιχα εισοδήματα δεν επαρκεί για την απόδειξη της παραβάσεως κατά τις απαιτήσεις της προμνησθείσας νομολογίας [94].

[91] Βλ., συναφώς, σημεία 144 και 145 των παρουσών προτάσεων.

[92] Αντιθέτως, δεν αμφισβητείται ότι οι πληροφορίες που διαθέτει η διοίκηση δεν λαμβάνονται υπόψη.

[93] Όπως επισημάνθηκε στην υποσημείωση 50 των παρουσών προτάσεων, η ύπαρξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με την κατάσταση του κράτους μέλους ως είχε κατά τη λήξη της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας. Διευκρινίζω ότι, κατά την αντίληψή μου, δεν πρόκειται για δυνατότητα που εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως.

[94] Βλ. τη μνημονευόμενη στα σημεία 71 και 109 των παρουσών προτάσεων νομολογία.

137. Ως προς το ζήτημα της σωρεύσεως των κυρώσεων, ομοίως, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε επαρκείς αποδείξεις για να απορριφθούν οι εξηγήσεις της Ισπανικής Κυβερνήσεως, κατά τις οποίες από το άρθρο 108 του LGT προκύπτει ότι η τυπική παράβαση απορροφάται από την ουσιαστική παράβαση.

ii) Επί του αναλογικού χαρακτήρα του προστίμου

138. Από τις ανωτέρω διευκρινίσεις περί του περιεχομένου και της φύσεως του προστίμου προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το πρόστιμο ύψους 150 % επιβάλλεται κατά τρόπο αυτόματο και μη προσαρμόσιμο. Πάντως, εξακολουθούν να υπάρχουν περιπτώσεις για τις οποίες θα επιβληθεί πρόστιμο 150 % για τον λόγο ότι ο φορολογούμενος είναι υπαίτιος αποκρύψεως περιουσιακών στοιχείων. Εντούτοις, η επιβολή προστίμου τέτοιου ύψους δεν πιστεύω ότι είναι δυσανάλογα αυστηρή.

139. Συγκεκριμένα, αφενός, εφόσον το πρόστιμο ύψους 150 % επιβάλλεται ως κύρωση για τη συστηματική απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων, δεν μπορεί να συγκριθεί με τις πιο χαμηλές επιβαρύνσεις που επικαλείται η Επιτροπή, οι οποίες εφαρμόζονται σε περιπτώσεις καθυστερημένης πληρωμής. Αντιθέτως, θεωρώ, όπως και η Ισπανική Κυβέρνηση, ορθότερη τη σύγκριση του προστίμου 150 % με τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις της ισπανικής νομοθεσίας οι οποίες τιμωρούν την επανειλημμένη απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων στην ημεδαπή και οι οποίες, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, προβλέπουν πρόστιμα ύψους έως 150 %. Δεδομένου ότι δεν προέβαλε κανένα επιχείρημα ικανό να οδηγήσει σε απόρριψη της συγκρίσεως αυτής, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η κύρωση που επιβάλλεται σε περίπτωση αποκρύψεως περιουσιακών στοιχείων στην αλλοδαπή είναι αυστηρότερη από την επιβαλλόμενη σε εσωτερικές περιπτώσεις.

140. Αφετέρου, δεν πείθομαι από τα λοιπά επιχειρήματα της Επιτροπής. Ιδίως το γεγονός ότι, για την επιβολή του προστίμου 150 %, δεν λαμβάνονται υπόψη πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, φρονώ ότι δεν είναι αφ' εαυτού αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας. Πράγματι, το πρόστιμο τιμωρεί τη συμπεριφορά του φορολογουμένου, και συγκεκριμένα τη συστηματική απόκρυψη των περιουσιακών στοιχείων, και για τον λόγο αυτόν υπολογίζεται, όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω, μόνον επί τη βάσει του ποσού του οφειλομένου φόρου. Ομοίως, ούτε το γεγονός ότι το πρόστιμο επιβάλλεται ταυτόχρονα με την είσπραξη του φόρου αντιβαίνει, κατά τη γνώμη μου, προς την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι πρόκειται για δύο ποσά διαφορετικής φύσεως. Μόνον το πρόστιμο αποτελεί κύρωση, η οποία, ακριβώς, υπολογίζεται επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου.

2) Το επιχείρημα που αφορά την παντελή απουσία παραγραφής

141. Ένα εκ των επιχειρημάτων με τα οποία η Επιτροπή επιδιώκει να καταδείξει τον αυτόματο χαρακτήρα του προστίμου αντλείται από το γεγονός ότι το πρόστιμο εφαρμόζεται αδιακρίτως επί του συνόλου των μη δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων. Αντιλαμβάνομαι το επιχείρημα αυτό ως συνέχεια του επιχειρήματος που προέβαλε η Επιτροπή στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεώς της, υπό την έννοια ότι, εφόσον κατά την άποψη της Επιτροπής η είσπραξη φόρων είναι αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας λόγω παντελούς απουσίας παραγραφής, το πρόστιμο που επιβάλλεται ως κύρωση για τη μη πληρωμή φόρου είναι και αυτό αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας.

142. Ειδικώς επί του σημείου αυτού, συμμερίζομαι τη συλλογιστική της Επιτροπής. Κατά συνέπεια, όπως θεωρώ αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας το να μπορεί η φορολογική διοίκηση, σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών σχετικά με τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς, να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό του οφειλόμενου για την αιτία αυτή φόρου, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων, εκτιμώ ότι και η επιβολή του προστίμου στην περίπτωση αυτή αποτελεί μέτρο αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας.

143. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δεχθεί εν μέρει τη δεύτερη αιτίαση, ήτοι ως προς το ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, επιβάλλοντας αναλογικό πρόστιμο ύψους 150 % σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών που αφορούν τους νέους τραπεζικούς λογαριασμούς, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

3. Επί των κατ' αποκοπήν προστίμων (τρίτη αιτίαση)

144. Με την τρίτη αιτίασή της, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι συνιστά δυσανάλογα αυστηρό περιορισμό η «[επιβολή], σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών που αφορούν στοιχεία και δικαιώματα στην αλλοδαπή ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720, κατ' αποκοπήν προστίμων υψηλότερων από τις κυρώσεις που προβλέπει το γενικό καθεστώς κυρώσεων για παρόμοιες παραβάσεις».

α) Η επίμαχη ρύθμιση

145. Η συγκεκριμένη αιτίαση αφορά τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα που προβλέπει η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT. Η διάταξη αυτή προβλέπει ένα σύστημα παραβάσεων και κυρώσεων σχετικών με τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων που συνδέονται με το έντυπο 720. Βάσει της διατάξεως αυτής, θεωρούνται ως «πολύ σοβαρές» φορολογικές παραβάσεις η εκπρόθεσμη δήλωση των πληροφοριών του εντύπου 720 και η αναγραφή στο έντυπο αυτό ελλιπών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι πιο αυστηρές, πρώτον, σε περίπτωση δηλώσεως ελλιπών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών και, δεύτερον, σε περίπτωση που κάποια πληροφορία δεν δηλωθεί καθόλου, απ' ό,τι, τρίτον, σε περίπτωση εκπρόθεσμης δηλώσεως. Συγκεκριμένα, για τις δύο πρώτες κατηγορίες, επιβάλλεται κατ' αποκοπήν πρόστιμο ύψους 5 000 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό/περιουσιακό στοιχείο, ακίνητο κ.λπ., με ελάχιστο πρόστιμο 10 000 ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δηλώσεως χωρίς να κληθεί προηγουμένως προς τούτο ο φορολογούμενος από τη φορολογική διοίκηση, προβλέπεται πρόστιμο 100 ευρώ για κάθε δεδομένο ή σύνολο δεδομένων που αφορούν τον ίδιο λογαριασμό, περιουσιακό στοιχείο, ακίνητο κ.λπ., με ελάχιστο πρόστιμο 1 500 ευρώ.

β) Επιχειρήματα των διαδίκων

1) Επιχειρήματα της Επιτροπής

146. Η Επιτροπή δέχεται μεν ότι η κατοχή περιουσιακών στοιχείων εκτός της εθνικής επικράτειας μπορεί να απαιτεί την επιβολή ειδικών προστίμων λόγω μη εκπλήρωσης της αντίστοιχης υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών, πλην όμως θεωρεί ότι πρέπει, τουλάχιστον, να

λαμβάνονται υπόψη οι πληροφορίες σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία τις οποίες διαθέτει η φορολογική διοίκηση. Ωστόσο, το μόνο κριτήριο που χρησιμοποιείται για τον καθορισμό του ύψους των κατ' αποκοπήν προστίμων είναι το πλήθος των δεδομένων ή συνόλων δεδομένων που αφορούν τα οικεία περιουσιακά στοιχεία.

147. Εν πάση περιπτώσει, η σύγκριση μεταξύ των εσωτερικών καταστάσεων και των περιπτώσεων επιβολής κατ' αποκοπήν προστίμων δυνάμει των σχετικών με το έντυπο 720 διατάξεων καταδεικνύει τον δυσανάλογο χαρακτήρα των επίμαχων προστίμων. Από τη σύγκριση αυτή προκύπτει ότι τα ειδικά για το έντυπο 720 κατ' αποκοπήν πρόστιμα είναι 15, 50 ή 66 φορές υψηλότερα από εκείνα που επιβάλλονται σε εσωτερικές καταστάσεις.

148. Ειδικότερα, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η φορολογική υποχρέωση υποβολής του εντύπου 720 έχει πληροφοριακό χαρακτήρα, πρέπει δε να χαρακτηρισθεί ως τυπική υποχρέωση, δεδομένου ότι η υποβολή της δηλώσεως δεν έχει ως συνέπεια τον προσδιορισμό ή την εκκαθάριση της παραμικρής οφειλής φόρου, πράγμα που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η μη υποβολή του εντύπου αυτού δεν προκαλεί άμεση οικονομική ζημία στο δημόσιο ταμείο. Η υποχρέωση αυτή αποτελεί επίσης υποχρέωση γενικού χαρακτήρα (μη απορρέουσα από εξατομικευμένο αίτημα) η οποία απευθύνεται στον φορολογούμενο που είναι υπόχρεος υποβολής του εντύπου (και όχι σε κάποιον τρίτο). Προκειμένου να εξεταστεί το παράλληλο σύστημα των κυρώσεων που επιβάλλονται σε εσωτερικές καταστάσεις[95], πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ακόλουθες τέσσερις περιπτώσεις.

i) Μη υποβολή της δηλώσεως

149. Προκειμένου να γίνει σύγκριση των κυρώσεων που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως της εν λόγω υποχρεώσεως με τις κυρώσεις που επιβάλλονται για παρόμοια παράβαση σε εσωτερικό επίπεδο, πρέπει να ληφθεί υπόψη η συμπεριφορά που προβλέπει το άρθρο 198, παράγραφος 1, πρώτο έως τρίτο εδάφιο, του LGT. Η διάταξη αυτή χαρακτηρίζει ως παράβαση ήσσονος σημασίας τη μη υποβολή φορολογικής δηλώσεως εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, η οποία τιμωρείται με κατ' αποκοπήν πρόστιμο 200 ευρώ. Το έντυπο 720 (δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT) προβλέπει στην περίπτωση αυτή πρόστιμο 5 000 ευρώ ανά σχετικό δεδομένο, με το ελάχιστο πρόστιμο να καθορίζεται σε 10 000 ευρώ, το δε ελάχιστο αυτό ποσό είναι 50 φορές υψηλότερο από το προβλεπόμενο για την παράβαση του άρθρου 198, παράγραφος 1, του LGT.

ii) Εκπρόθεσμη υποβολή της δηλώσεως, χωρίς προηγούμενο σχετικό αίτημα των φορολογικών αρχών

150. Σε περίπτωση που το έντυπο 720 υποβληθεί μετά τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας, αλλά πριν η φορολογική διοίκηση ζητήσει από τον φορολογούμενο να την υποβάλει, πρόκειται για οικειοθελή πλην όμως εκπρόθεσμη υποβολή της δηλώσεως. Και στην περίπτωση αυτή, η φορολογική αρχή δεν υφίσταται καμία άμεση οικονομική ζημία. Παρόμοια παράβαση σε εσωτερικό επίπεδο προβλέπεται στο άρθρο 198, παράγραφος 2, του LGT. Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, αν η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως χωρίς προηγούμενο σχετικό αίτημα της φορολογικής διοικήσεως, η κύρωση και τα κατώτατα και ανώτατα όρια αυτής είναι ίσα με το ήμισυ των προστίμων που προβλέπει το άρθρο 198, παράγραφος 1, του LGT, ήτοι

[95] Κατά την Επιτροπή, δεδομένου ότι η ισπανική νομοθεσία δεν προβλέπει δήλωση πληροφοριών για περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα ευρισκόμενα στην Ισπανία, δεν είναι δυνατόν να εκτιμηθεί κατά πόσον το μέτρο είναι αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας μόνον εξετάζοντας ποια κύρωση θα επιβαλλόταν αν δεν είχε τεθεί σε εφαρμογή παράλληλο ειδικό σύστημα κυρώσεων, κατ' εφαρμογήν της σχετικής με τη δήλωση του εντύπου 720 ρυθμίσεως.

κατ' αποκοπήν πρόστιμο 100 ευρώ. Δεδομένου ότι η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT προβλέπει κύρωση συνιστάμενη σε πρόστιμο 100 ευρώ ανά δεδομένο, με ελάχιστο ποσό τα 1 500 ευρώ, το ελάχιστο ποσό είναι κατά 15 φορές υψηλότερο από το ποσό της κυρώσεως που προβλέπει το άρθρο 198, παράγραφος 2, του LGT.

iii) Υποβολή δηλώσεως που περιλαμβάνει ελλιπείς, ανακριβείς ή ψευδείς πληροφορίες, η οποία όμως διορθώθηκε οικειοθελώς, χωρίς προηγούμενο σχετικό αίτημα των φορολογικών αρχών

151. Η περίπτωση αυτή αφορά εμπρόθεσμη υποβολή της δηλώσεως, η οποία όμως είναι ελλιπής, ανακριβής ή περιέχει εσφαλμένες πληροφορίες. Ωστόσο, στην περίπτωση αυτή, ο φορολογούμενος διορθώνει τη δήλωση πριν από την υποβολή σχετικού αιτήματος από τη φορολογική διοίκηση (οικειοθελής διόρθωση, πλην όμως εκπρόθεσμη). Το άρθρο 198, παράγραφος 2, του LGT εφαρμόζεται κατ' αναλογίαν και στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεδομένου ότι αυτή εξομοιώνεται με περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ορθής δηλώσεως. Επομένως, το πρόστιμο ανέρχεται στο κατ' αποκοπήν ποσό των 100 ευρώ. Ομοίως, σε περίπτωση υποβολής του εντύπου 720, η παράγραφος 2 της δέκατης όγδοης συμπληρωματικής διατάξεως του LGT προβλέπει πρόστιμο 100 ευρώ ανά δεδομένο, με ελάχιστο όριο τα 1 500 ευρώ, και, επομένως, πρόκειται για κύρωση 15 φορές υψηλότερη από την προβλεπόμενη στο άρθρο 198, παράγραφος 2, του LGT.

iv) Υποβολή του εντύπου 720 με αναγραφή ελλιπών, ανακριβών ή εσφαλμένων πληροφοριών

152. Όσον αφορά την εμπρόθεσμη υποβολή της δηλώσεως, αλλά με ελλιπείς, ανακριβείς ή εσφαλμένες πληροφορίες, χωρίς διόρθωσή τους από τον φορολογούμενο, η παρόμοια παράβαση στο εσωτερικό επίπεδο είναι αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 199, παράγραφος 1, του LGT. Η διάταξη αυτή χαρακτηρίζει ως παράβαση την υποβολή δηλώσεως με ελλιπείς, ανακριβείς ή εσφαλμένες πληροφορίες, το δε πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο αυτό ανέρχεται κατ' αποκοπήν σε ποσό 150 ευρώ. Βάσει των κανόνων που διέπουν το έντυπο 720, το πρόστιμο ανέρχεται σε 5 000 ευρώ ανά δεδομένο, με ελάχιστο όριο τα 10 000 ευρώ, ήτοι το ποσό της κυρώσεως αυτής είναι τουλάχιστον 66,66 φορές υψηλότερο από το ποσό της κυρώσεως που επιβάλλεται δυνάμει του άρθρου 199, παράγραφος 2, του LGT.

2) Επιχειρήματα της Ισπανικής Κυβερνήσεως

153. Από την πλευρά της, η Ισπανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι οι κυρώσεις που έλαβε υπόψη η Επιτροπή για τη σύγκρισή της δεν είναι κατάλληλες, καθόσον δεν πρόκειται για συγκρίσιμες περιπτώσεις. Συναφώς, υπογραμμίζει τρία βασικά χαρακτηριστικά της παραβάσεως που απορρέει από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων οι οποίες συνδέονται με το έντυπο 720. Κατ' αρχάς, το έντυπο 720 αποτελεί φορολογική δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα. Επίσης, αποτελεί δήλωση δεδομένων χρηματικού χαρακτήρα. Τέλος, αφορά δήλωση υποβαλλόμενη από τον φορολογούμενο τον οποίο αφορούν οι οικείες πληροφορίες.

154. Πλέον ενδεδειγμένη θα ήταν η σύγκριση με τη δήλωση συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα, καθόσον τα τρία προαναφερθέντα χαρακτηριστικά ισχύουν για αμφότερες τις κυρώσεις: πρόκειται για υποχρεώσεις δηλώσεως πληροφοριών, αφορούν χρηματικές αξίες και υποβάλλονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο και όχι από τρίτο.

155. Όσον αφορά τις συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, η εν λόγω κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι ο φορολογούμενος οφείλει να καταγράφει και να διαφυλάσσει ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιεί με συνδεδεμένα πρόσωπα και οντότητες. Για τη μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως αυτής, το άρθρο 18, παράγραφος 13, του νόμου περί φορολογίας εταιριών προβλέπει φορολογική παράβαση σε περίπτωση μη παροχής των πληροφοριών αυτών ή παροχής ελλιπών, ανακριβών ή ψευδών πληροφοριών σχετικά με τις εν λόγω συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα. Το άρθρο 18, παράγραφος 13, προβλέπει, στο σημείο 1, την κύρωση που επιβάλλεται σε περίπτωση που δεν είναι αναγκαία η διόρθωση σφαλμάτων εκτιμήσεως, δηλαδή όταν δεν προκαλείται οικονομική ζημία στο δημόσιο ταμείο καθόσον δεν επηρεάζεται το ποσό του φόρου, το δε σημείο 2 της διατάξεως αυτής προβλέπει την επιβαλλόμενη κύρωση εφόσον απαιτείται να γίνει διόρθωση της εκτιμήσεως. Κατά συνέπεια, το άρθρο 18, παράγραφος 13, σημείο 1, του νόμου περί φορολογίας εταιριών, όπως ακριβώς και η ρύθμιση του εντύπου 720, προβλέπει παράβαση σχετική με υποχρέωση δηλώσεως πληροφοριών –μη συνεπαγόμενη οικονομική ζημία– η οποία αφορά χρηματικές αξίες και βαρύνει τον φορολογούμενο τον οποίο αφορούν οι οικείες πληροφορίες. Γι' αυτό το είδος παραβάσεως, οι κυρώσεις συνίστανται σε κατ' αποκοπήν πρόστιμο 1 000 ευρώ για κάθε σχετικό δεδομένο και 10 000 ευρώ κατά σύνολο δεδομένων τα οποία παραλείπονται, είναι ανακριβή ή ψευδή.

156. Τέλος, κατά την Ισπανική Κυβέρνηση, το επίπεδο των προερχόμενων από τρίτους πληροφοριών που διαθέτει η διοίκηση δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, δεδομένου ότι τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα τιμωρούν μόνον τη συμπεριφορά του φορολογουμένου.

γ) Εκτίμηση

157. Όσον αφορά τη φύση των κατ' αποκοπήν προστίμων, παρατηρώ ότι οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το ότι η υποχρέωση υποβολής του εντύπου 720 συνιστά τυπική υποχρέωση, η μη εκπλήρωση της οποίας δεν προκαλεί άμεση οικονομική ζημία στο δημόσιο ταμείο και η οποία είναι γενικού χαρακτήρα και απευθύνεται απευθείας στον φορολογούμενο.

158. Κατόπιν της διευκρινίσεως αυτής, φρονώ ότι τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα είναι δυσανάλογα αυστηρά, για τους λόγους που προβάλλει η Επιτροπή.

159. Συγκεκριμένα, όσον αφορά το ζήτημα αν τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του εντύπου 720 πρέπει να συγκριθούν με τα πρόστιμα που προβλέπονται στα άρθρα 198 και 199 του LGT ή με εκείνα που αφορούν τις συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής. Πράγματι, οι συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα αποτελούν ειδικές συναλλαγές και, επομένως, δεν έχουν γενικό χαρακτήρα. Επιπλέον, παρατηρώ ότι η δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT κάνει ρητή αναφορά στα άρθρα 198 και 199 του LGT, καθόσον προβλέπει ότι τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα δεν επιβάλλονται σωρευτικά με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές. Η αναφορά αυτή με οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, σε περίπτωση ελλείψεως ειδικών κυρώσεων προβλεπομένων στη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT, εφαρμόζονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 198 και 199 του LGT.

160. Συναφώς, διαπιστώνω ότι, σύμφωνα με τις επισημάνσεις της Επιτροπής που εκτίθενται στα σημεία 147 έως 152 των παρουσών προτάσεων, τις οποίες δεν αμφισβητεί η Ισπανική Κυβέρνηση, τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του εντύπου 720 είναι 15, 50 και 66 φορές υψηλότερα από εκείνα που επιβάλλονται σε εσωτερικές καταστάσεις. Μολονότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευχέρεια εκτιμήσεως ως προς τον καθορισμό

των καταλλήλων κυρώσεων[96], εντούτοις εκτιμώ ότι τα επίμαχα πρόστιμα είναι τόσο υψηλά που φαίνονται αντίθετα προς την αρχή της αναλογικότητας, χωρίς να είναι απαραίτητο να γίνει εν προκειμένω διάκριση μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών περιουσιακών στοιχείων. Επομένως, αν και είναι σαφές, κατά τη γνώμη μου, ότι τα πρόστιμα που επιβάλλονται για την κατηγορία των νέων τραπεζικών λογαριασμών είναι δυσανάλογα υψηλά δεδομένου ότι η ισπανική φορολογική διοίκηση διαθέτει ήδη τις σχετικές πληροφορίες[97], εκτιμώ ότι, λαμβανομένων υπόψη των πολύ υψηλών προστίμων και του γεγονότος ότι αυτά επιβάλλονται ως κύρωση απλώς και μόνο για τη μη εκπλήρωση τυπικής υποχρεώσεως, επιβάλλεται να συναχθεί το ίδιο συμπέρασμα και για τις λοιπές κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων.

161. Τέλος, επισημαίνω ότι δεν μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετο συμπέρασμα το γεγονός ότι, σύμφωνα με τα στοιχεία της Ισπανικής Κυβερνήσεως, τα πρόστιμα αυτά μπορούν να μειώνονται βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι μια δυνατότητα που ανάγεται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως δεν αρκεί για την άρση της παραβάσεως η οποία απορρέει από τη δέκατη όγδοη συμπληρωματική διάταξη, παράγραφος 2, του LGT[98].

162. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο τρίτος λόγος της υπό κρίση προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός στο σύνολό του.

ΣΤ. Επί των δικαστικών εξόδων

163. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά έξοδά του, εκτός εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι δικαιολογείται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υπόθεσης ένας διάδικος, πέραν των δικαστικών εξόδων του, να φέρει και μέρος των εξόδων του αντιδίκου.

164. Εν προκειμένω, η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας ηττάται όσον αφορά την τρίτη αιτίαση και εν μέρει όσον αφορά την πρώτη και τη δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής, εκτιμώ ότι το Βασίλειο της Ισπανίας πρέπει να καταδικαστεί στο ήμισυ των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή.

V. Πρόταση

165. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1) Το Βασίλειο της Ισπανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ:

   – προβλέποντας ότι η μη εκπλήρωση της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών που αφορούν τους τηρούμενους στην αλλοδαπή νέους τραπεζικούς λογαριασμούς ή η εκπρόθεσμη υποβολή του εντύπου 720 συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων ως αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων·

[96] Πρβλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2001, Λουλουδάκης (C 262/99, EU:C:2001:407, σκέψη 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[97] Βλ. την πρότασή μου επί της πρώτης αιτιάσεως. Διευκρινίζω ότι, σε αντίθεση με το αναλογικό πρόστιμο του 150 %, τα κατ' αποκοπήν πρόστιμα αποσκοπούν ευθέως στην επιβολή κυρώσεως λόγω μη παροχής των προβλεπόμενων στο έντυπο 720 πληροφοριών. Επομένως, θεωρώ αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας, ως προς το σημείο αυτό, το να μη συνεκτιμώνται οι πληροφορίες αυτές.

[98] Απόφαση της 2ας Αυγούστου 1993, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/91, EU:C:1993:336, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

– επιβάλλοντας αναλογικό πρόστιμο ύψους 150 % σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών που αφορούν τους τηρούμενους στην αλλοδαπή νέους τραπεζικούς λογαριασμούς ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας κτήσεως των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων·

– επιβάλλοντας, σε περίπτωση μη εκπληρώσεως της υποχρεώσεως δηλώσεως πληροφοριών που αφορούν τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα ή εκπρόθεσμης υποβολής του εντύπου 720, κατ' αποκοπήν πρόστιμα βαρύτερα σε σχέση με τις κυρώσεις που προβλέπονται από το γενικό σύστημα κυρώσεων για παρόμοιες παραβάσεις.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει το ήμισυ των δικαστικών εξόδων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.