Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 15. července 2021 [1]

Věc C-788/19

Evropská komise
proti

Španělskému království

„Nesplnění povinnosti státem – Přiznání majetku nacházejícího se v jiných členských státech Unie a Evropského hospodářského prostoru (EHP) – Opomenutí – Nepřiměřené sankce – Formulář 720 – Články 63 a 65 SFEU – Článek 40 Dohody o EHP – Přiměřenost – Promlčecí lhůta – Směrnice 2011/16/EU – Směrnice 2014/107/EU – Vzájemná pomoc – Automatická výměna“

I. Úvod

1. Projednávaná žaloba pro nesplnění povinností se týká právní úpravy v oblasti daní zavedené v roce 2012 Španělským královstvím s cílem bojovat proti daňovým podvodům a únikům, pokud jde o majetek nacházející se mimo španělské území. Tato právní úprava zahrnuje jednak povinnost daňových rezidentů ve Španělsku oznámit v přiznání část svého majetku a práv nacházejících se v zahraničí (povinnost, která je ve Španělsku splněna prostřednictvím „formuláře 720“) a jednak řadu důsledků spojených s nedodržením této povinnosti. Tyto důsledky zahrnují zaprvé kvalifikaci majetku jako neodůvodněných kapitálových zisků a jeho zahrnutí do obecného daňového základu bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku, zadruhé uložení poměrné pokuty ve výši 150 % a zatřetí uložení paušálních pokut.

2. Evropská komise se domnívá, že tyto tři důsledky a jejich prováděcí pravidla představují nepřiměřená omezení, která se dotýkají několika svobod pohybu stanovených SFEU a Dohodou o Evropském hospodářském prostoru (EHP), zejména volného pohybu kapitálu (článek 63 SFEU a článek 40 Dohody o EHP). Podle Komise spočívá nepřiměřená povaha zejména v tom, že tyto tři důsledky velmi přísně penalizují nedodržení informační povinnosti daňovým poplatníkem, aniž by byla zohledněna skutečnost, že španělská daňová správa již dotčené informace má nebo může mít k dispozici na základě režimu výměny informací v oblasti daní stanoveného směrnicí 2011/16/EU [2], ve znění směrnice 2014/107/EU [3] (dále jen „směrnice 2011/16“). Projednávanou

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – Směrnice Rady ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1).

[3] – Směrnice Rady ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16 (Úř. věst. 2014, L 359, s. 1).

žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že stanovilo tyto tři důsledky, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají zejména z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o EHP.

3. Na závěr mého stanoviska navrhnu Soudnímu dvoru, aby žalobě částečně vyhověl.

II. Španělské právo

4. Ústředním dotčeným zákonem je 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 (zákon č. 7/2012 o změně daňových a rozpočtových pravidel a přiměřenosti finančních pravidel pro posílení opatření v oblasti předcházení a boje proti podvodům) ze dne 29. října 2012 (BOE č. 261, ze dne 30. října 2012) (dále jen „zákon č. 7/2012“). Tento zákon zavedl režim formuláře 720 zejména změnou několika zákonů v oblasti daní. Konkrétně jednotlivé prvky režimu formuláře 720 jsou stanoveny v zákonech citovaných v následujících oddílech: informační povinnost jako taková (oddíl 1), a pokud jde o tři sporné důsledky uvedené v úvodu tohoto stanoviska zaprvé kvalifikace majetku jako neodůvodněných kapitálových zisků a jeho zahrnutí do obecné zdanitelného základu bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku (oddíly 2 a 3)[4], zadruhé uložení poměrné pokuty ve výši 150 % (oddíl 4)[5] a zatřetí uložení paušálních pokut (oddíl 1)[6].

A. Ley 58/2003 General Tributaria (zákon č. 58/2003, obecný daňový zákon) ze dne 17. prosince 2003, ve znění zákona č. 7/2012 (dále jen „LFG“)

5. Osmnácté dodatečné ustanovení LFG, nadepsané „Povinnost poskytovat informace o majetku a právech nacházejících se v zahraničí“, stanoví:

„1. V souladu s články 29 a 93 tohoto zákona jsou osoby povinné k dani povinny poskytovat daňovým orgánům za podmínek stanovených nařízením tyto informace:

a) Informace týkající se účtů v zahraničí, zřízených u institucí, které vykonávají bankovní nebo úvěrové činnosti, jejichž majitelem či beneficientem jsou dotčené osoby nebo k nimž mají v jakékoli formě oprávnění nebo dispoziční právo.

b) Informace týkající se cenných papírů, majetku, podílů nebo práv na základním kapitálu, vlastních zdrojů nebo majetku jakéhokoli druhu subjektu nebo týkajících se převodu vlastních zdrojů na třetí strany, jejichž jsou dotčené osoby majitelé a které jsou uloženy nebo se nacházejí v zahraničí, jakož i informace týkající se životního pojištění nebo pojištění pro případ invalidity, jehož jsou pojištěnci a životních nebo časově omezených důchodů, jejichž jsou příjemci v návaznosti na převod kapitálu v hotovosti nebo dále informace týkající se movitého nebo nemovitého majetku pořízeného od subjektů usazených v zahraničí.

c) Informace týkající se nemovitého majetku a práv k nemovitému majetku nacházejícímu se v zahraničí, jehož jsou vlastníky.

[4] – Tento důsledek je předmětem první výtky Komise.

[5] – Tato sankce je předmětem druhé výtky Komise.

[6] – Tato sankce je předmětem třetí výtky Komise.

[...]

2. Přestupkový a sankční režim.

Daňovým přestupkem je nepředložení informačních přiznání stanovených v tomto dodatečném ustanovení ve stanovené lhůtě nebo uvedení neúplných, nepřesných nebo nepravdivých informací v těchto přiznáních.

Daňovým přestupkem je rovněž předložení uvedených přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je stanoveno předložení těmito prostředky.

Výše uvedené přestupky jsou velmi závažné a lze je potrestat v souladu s těmito pravidly:

a) Nedodržení povinnosti oznámit v přiznání účty u úvěrových institucí v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se stejného účtu, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

   Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téhož účtu, nejméně 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty, bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je stanoveno předložení těmito prostředky.

b) Nedodržení povinnosti oznámit v přiznání cenné papíry, majetek, podíly, práva, pojištění a renty uložené, spravované nebo získané v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se každé položky majetku jednotlivě podle dané kategorie, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem, s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

   Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se každé položky majetku jednotlivě podle dané kategorie s tím, že minimální pokuta je stanovena na 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty, bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je stanoveno předložení těmito prostředky.

c) Nedodržení povinnosti oznámit v přiznání nemovitosti a práva k nemovitostem v zahraničí se trestá paušální pokutou ve výši 5 000 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téže nemovitosti nebo téhož práva k nemovitosti, které měly být uvedeny v přiznání, nebo za jakýkoli údaj poskytnutý neúplným, nepřesným nebo nepravdivým způsobem s tím, že minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur.

   Pokuta činí 100 eur za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téže nemovitosti nebo téhož práva k nemovitosti s tím, že minimální pokuta je stanovena na 1 500 eur, pokud bylo přiznání předloženo po uplynutí lhůty bez předchozí výzvy daňových orgánů. Stejná sankce se použije v případě předložení přiznání jinými prostředky než elektronickými, informačními a telekomunikačními, pokud je stanoveno předložení těmito prostředky.

Přestupky a sankce, které jsou upraveny tímto dodatečným ustanovením, se nekumulují s přestupky a sankcemi stanovenými v článcích 198 a 199 tohoto zákona.

3. Zákony upravující každou daň mohou stanovit zvláštní důsledky v případě nedodržení informační povinnosti stanovené v tomto dodatečném ustanovení.“

B. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (zákon č. 35/2006, o dani z příjmu fyzických osob a o částečné změně zákonů o korporační dani, dani z příjmu nerezidentů a o dani z majetku) ze dne 28. listopadu 2006, ve znění zákona č. 7/2012 (dále jen „zákon o dani z příjmu fyzických osob“)

6. Článek 39 zákona o dani z příjmu fyzických osob, nadepsaný „Neodůvodněné kapitálové zisky“, stanoví:

„1. Za neodůvodněné kapitálové zisky se považuje majetek nebo práva, jejichž vlastnictví, přiznání nebo pořízení neodpovídá příjmům nebo kapitálu uvedeným v přiznání daňovým poplatníkem, jakož i uvedení neexistujících dluhů v přiznání k této dani nebo k dani z majetku nebo jejich zapsání do úředních knih nebo rejstříků.

Neodůvodněné kapitálové zisky se zahrnou do obecného daňového základu za daňové období, ve kterém byly zjištěny, ledaže daňový poplatník prokáže, že nabyl vlastnictví k právům nebo majetku v období, které již bylo promlčeno.

2. Vlastnění, přiznání nebo nabytí majetku nebo práv, u nichž nebyla ve stanovené lhůtě splněna informační povinnost uvedená v osmnáctém dodatečném ustanovení [LFG], se v každém případě považuje za neodůvodněné kapitálové zisky a zahrne se do obecného daňového základu za nejstarší z nepromlčených daňových období, u kterých je stále možná náprava.

Ustanovení tohoto odstavce se však nepoužijí, pokud daňový poplatník prokáže, že majetek nebo práva, která drží, byla nabyta prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů získaných během daňových období, ve kterých daňový poplatník nepodléhal této dani.“

C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (zákon č. 27/2014 o korporační dani) ze dne 27. listopadu 2014, ve znění zákona č. 7/2012 (dále jen „zákon o korporační dani“)

7. Článek 121 tohoto zákona, nadepsaný „Nezaúčtovaný nebo nepřiznaný majetek a práva: předpokládané získání příjmů“, stanoví v odstavcích 1 až 6:

„1. Má se za to, že majetek držený daňovým poplatníkem a nezaúčtovaný v jeho účetnictví byl získán prostřednictvím nepřiznaných příjmů.

Tato domněnka se použije i v případě částečného zamlčení pořizovací hodnoty.

2. Má se za to, že majetek neúčtovaný v účetnictví patří daňovému poplatníkovi, pokud jej má v držení.

3. Má se za to, že výše nepřiznaných příjmů se rovná pořizovací hodnotě majetku nebo práv nezaúčtovaných v účetnictví, snížené o výši skutečných dluhů vzniklých při financování tohoto pořízení, které rovněž nejsou zaúčtovány. Čistá částka nesmí být v žádném případě záporná.

Výše pořizovací hodnoty se ověří s ohledem na odpovídající podklady, nebo, není-li to možné, s ohledem na pravidla oceňování stanovená v [LFG].

4. Domněnka nepřiznaných příjmů se uplatní v případě, že jsou v účetnictví daňového poplatníka zaúčtovány neexistující dluhy.

5. Výše příjmů stanovená na základě výše uvedených domněnek je spojena s nejstarším z nepromlčených daňových období, ledaže daňový poplatník prokáže, že odpovídá jednomu nebo několika jiným daňovým obdobím.

6. Majetek nebo práva, u nichž nebyla ve stanovené lhůtě splněna informační povinnost uvedená v osmnáctém dodatečném ustanovení [LFG], se v každém případě považují za získané prostřednictvím nepřiznaných příjmů, spojených s nejstarším z nepromlčených daňových období, u kterých je stále možná náprava.

Ustanovení tohoto odstavce se však nepoužijí, pokud daňový poplatník prokáže, že majetek nebo práva, která drží, byla nabyta prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů získaných během daňových období, ve kterých daňový poplatník nepodléhal této dani.“

D. Zákon č. 7/2012

8. První dodatečné ustanovení tohoto zákona, nadepsané „Režim sankcí v případě neodůvodněných kapitálových zisků a předpokládaného získání příjmů“, stanoví:

„Použití ustanovení čl. 39 odst. 2 zákona č. 35/2006 ze dne 28. listopadu 2006 o dani z příjmu fyzických osob a o částečné změně zákonů o korporační dani, dani z příjmu nerezidentů a o dani z majetku, a čl. 134 odst. 6 konsolidovaného znění zákona o korporační dani, schváleného legislativním královským nařízením č. 4/2004 ze dne 5. března 2004, stanoví daňový přestupek, který se považuje za velmi závažný a trestá se pokutou ve výši 150 % výše sankce.

Sankce se uplatní z hodnoty celkové částky vyplývající z použití článků uvedených v předcházejícím odstavci. […]“

III. Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

9. Výzvou dopisem ze dne 20. listopadu 2015 upozornila Komise španělské orgány na možnou neslučitelnost některých aspektů spojených s povinností oznámit v přiznání majetek a práva nacházející se v zahraničí prostřednictvím formuláře 720 s unijním právem. Podle analýzy Komise jsou důsledky nedodržení této povinnosti a režim sankcí, které s nimi souvisí, nepřiměřené s ohledem na cíle sledované španělskou právní úpravou.

10. V návaznosti na odpověď španělských orgánů ze dne 29. února 2016, v níž tyto orgány zpochybňují existenci jakékoli neslučitelnosti tohoto zákona s unijním právem, vydala Komise dne 15. února 2017 odůvodněné stanovisko, ve kterém v podstatě setrvala na stanovisku, které zaujala v dopise ze dne 20. listopadu 2015.

11. Španělské orgány odpověděly na toto odůvodněné stanovisko dopisy ze dne 12. dubna 2017 a 31. května 2019.

12. Vzhledem k tomu, že Komise nebyla těmito odpověďmi přesvědčena, podala dne 23. října 2019 na základě článku 258 SFEU projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti a navrhuje, aby Soudní dvůr:

– určil, že Španělské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 21, 45, 56 a 63 SFEU a z článků 28, 31, 36 a 40 Dohody o EHP tím, že:

  – stanovilo, že důsledkem nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí, nebo pozdního předložení formuláře 720, je kvalifikace tohoto majetku jako neodůvodněných kapitálových zisků, aniž by bylo možné uplatnit promlčení;

  – automaticky stanovilo poměrnou pokutu ve výši 150 % použitelnou v případě nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí, nebo pozdního předložení formuláře 720;

  – pro případ nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí, nebo pozdního předložení formuláře 720 stanovilo přísnější paušální pokuty, než jsou sankce stanovené v obecném režimu sankcí pro podobná porušení, a

– uložil Španělskému království náhradu nákladů řízení.

13. Španělské království navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zamítl žalobu a

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

14. Jednání k přednesu řečí se nekonalo, ale oba účastníci řízení odpověděli na písemné otázky Soudního dvora ze dne 8. prosince 2020.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky k formuláři 720

15. Jak jsem uvedl v úvodu tohoto stanoviska, dotčená sporná právní úprava byla zavedena s cílem zavedení přísnější daňové kontroly v situaci zahrnující značné riziko daňových podvodů a úniků. V tomto ohledu Komise uvedla, že nijak nezpochybňuje právo Španělského království uložit informační povinnost týkající se majetku a práv v zahraničí, jak je stanovena ve formuláři 720. Rovněž připouští, že povinnost uložená formulářem 720 může být odůvodněna nutností předcházet daňovým podvodům a únikům, jakož i zneužívajícím praktikám a nutností zajistit účinnost daňových kontrol. Komise tedy zpochybňuje pouze důsledky stanovené v případě nedodržení této povinnosti, které považuje za nepřiměřené.

16. I když Komise nezpochybňuje informační povinnost stanovenou ve formuláři 720 jako takovou, ale důsledky, které z ní plynou v případě jejího nesplnění nebo z jejího pozdního splnění, považuji za užitečné objasnit působnost této informační povinnosti.

17. Tato povinnost se týká tří kategorií majetku a práv nacházejících se v zahraničí: účtů zřízených u finančních subjektů, cenných papírů představujících základní kapitál a jiného majetku považovaného za takový na základě právní úpravy, jakož i nemovitostí[7]. Podle informací poskytnutých Komisí musí být dotčený majetek a práva oznámeny v přiznání, pokud na konci období (nebo v jeho průběhu) odhadovaná hodnota každé kategorie přesáhne 50 000 eur. Přiznání se opakuje v následujících letech, pokud se hodnota majetku a práv zahrnutých do dané kategorie zvýší o více než 20 000 eur. Informační povinnost zahrnuje povinnost poskytnout řadu údajů pro každou kategorii majetku a práv[8] a přiznání musí být podáno prostřednictvím formuláře 720 v období mezi 1. lednem a 31. březnem, které následuje po referenčním daňovém období. Kromě výjimek stanovených právní úpravou[9] jsou povinnými osobami fyzické nebo právnické osoby s daňovou rezidencí ve Španělsku bez ohledu na jejich státní příslušnost oprávněné jednat jako držitel, zplnomocněný zástupce nebo příjemce majetku a práv, nebo dokonce jako oprávněná osoba, pokud jde o bankovní účty.

B. K dotčeným svobodám

18. Komise svou žalobou tvrdí, že Španělské království porušilo svobody zakotvené v článcích 21 (občané), 45 (pracovníci), 49 (usazování), 56 (služby) a 63 SFEU (kapitál) a odpovídající svobody stanovené v Dohodě o EHP. V tomto ohledu Komise uvedla, že i když může mít systém formuláře 720 dopad na všechny tyto svobody, týká se sporná právní úprava především volného pohybu kapitálu, takže je třeba přezkoumat spornou španělskou právní úpravu pouze s ohledem na tuto svobodu.

19. S tímto názorem částečně souhlasím. Podle ustálené judikatury totiž platí, že v případě, že se vnitrostátní opatření týká zároveň volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu, Soudní dvůr v zásadě posuzuje dotčené opatření pouze z hlediska jedné z těchto dvou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v původním řízení, že jedna z nich je ve vztahu k druhé zcela druhotná a může být do ní zahrnuta[10]. Totéž platí pro vnitrostátní opatření, které se týká současně volného pohybu kapitálu i svobody usazování[11].

7 – Viz osmnácté dodatečné ustanovení odstavec 1 LFG.

8 – Podle informací poskytnutých Komisí musí daňový poplatník v případě *bankovních účtů* poskytnout pět údajů nebo skupin údajů: název finanční instituce nebo banky; identifikaci bankovního účtu; data zřízení nebo uzavření nebo udělení nebo zrušení oprávnění k provozování bankovního účtu; zůstatek na účtu k 31. prosinci a průměrný zůstatek za poslední čtvrtletí roku. V případě *cenných papírů nebo práv* musí daňový poplatník v zásadě oznámit v přiznání tyto údaje nebo skupiny údajů: název instituce, která vydala cenné papíry, nebo dlužník dluhu nebo identifikaci právního vztahu; zůstatek cenných papírů (akcie nebo dluhopisy) nebo práv k 31. prosinci s uvedením počtu a kategorie akcií nebo cenných papírů a jejich jmenovité hodnoty. V případě *životního pojištění a dočasných nebo celoživotních rent* musí daňový poplatník v zásadě oznámit v přiznání tyto údaje nebo skupiny údajů: identifikaci a sídlo pojišťovny, identifikaci pojistné smlouvy nebo dočasné nebo životní renty, které jsou v platnosti k 31. prosinci; hodnotu zpětného odkupu v případě pojistných smluv nebo hodnotu kapitalizace v případě rent. V případě *nemovitostí* musí daňový poplatník v zásadě sdělit tyto údaje nebo skupiny údajů: identifikaci nemovitosti s uvedením jejího druhu; umístění státu, země nebo území, kde se nachází, město, ulice a číslo; datum pořízení; pořizovací hodnotu; v případě zrušení nebo převodu majetku jsou požadovány informace o datu zrušení nebo předání.

9 – Podle Komise se povinnost poskytnout informace nevztahuje na fyzické a právnické osoby držící majetek a práva v zahraničí, pokud je tento majetek a práva zaznamenán v účetnictví personalizovaným a určitelným způsobem.

10 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 39).

11 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 až 93), a ze dne 28. února 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, body 25 až 31).

20. V tomto ohledu se domnívám, že volný pohyb kapitálu je hlavní svobodou, ke které se vztahuje dotčené vnitrostátní opatření. Sporné vnitrostátní právní předpisy se totiž obecně vztahují na držení majetku nebo práv v zahraničí rezidenty ve Španělsku, aniž se nutně musí jednat o nabytí podílů na kapitálu v subjektech usazených v zahraničí nebo aniž je primárně odůvodněno přáním využívat tamních finančních služeb. Ačkoli mohou být dotčeny volný pohyb služeb a svoboda usazování, tyto svobody jsou však druhořadé ve vztahu k volnému pohybu kapitálu, do něhož mohou být zahrnuty. Domnívám se, že stejný závěr je třeba vyvodit, pokud jde o volný pohyb pracovníků, který se v projednávané věci jeví jako ještě okrajovější ve vztahu k volnému pohybu služeb a svobodě usazování. Pokud jde o právo pohybu evropských občanů, které je zakotveno v článku 21 SFEU, domnívám se, že Komise nepředložila žádné argumenty, které by umožnily posoudit, proč je tato svoboda spornou právní úpravou rovněž dotčena.

21. Z toho vyplývá, že je třeba posoudit projednávanou věc z hlediska volného pohybu kapitálu upraveného v článku 63 SFEU a v článku 40 Dohody o EHP. V zájmu jasnosti a vzhledem k tomu, že článek 40 Dohody o EHP má stejný právní dosah jako článek 63 SFEU[12], budu v následující analýze odkazovat pouze na článek 63 SFEU.

C. K existenci omezení článku 63 SFEU

1. Argumenty účastníků řízení

22. Komise se domnívá, že právní úprava týkající se formuláře 720 představuje omezení zásady volného pohybu kapitálu vzhledem ke skutečnosti, že sporná právní úprava ukládá zvláštní pravidla týkající se držení majetku a práv v zahraničí, která neexistují pro totožný majetek nacházející se ve Španělsku. V důsledku uplatňování těchto pravidel činí převod majetku do zahraničí pro daňové poplatníky méně atraktivním.

23. Podle španělské vlády nepředstavují sankce použitelné na porušení týkající se formuláře 720 omezení, jelikož zavedení sankcí je nezbytné proto, aby byla informační povinnost účinná. Kromě toho osoby, které tají svůj majetek z daňových důvodů, nemohou požívat ochrany z titulu volného pohybu.

2. Posouzení

24. Podle mého názoru je sporná právní úprava nepochybně omezením.

25. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že omezeními volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU jsou zejména opatření uložená členským státem, která mohou odradit investory z tohoto členského státu od investování v jiných členských státech, zabránit jim tam v investování nebo omezit jejich možnosti investování[13]. Jak tvrdí Komise, aniž to španělská vláda zpochybňuje, režim formuláře 720 stanoví informační povinnost a sankce v případě nedodržení této povinnosti použitelné na daňové rezidenty vlastnící majetek v zahraničí, které

[12] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, EU:C:2009:360, bod 33) a ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, bod 51).

[13] – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, EU:C:2000:497, bod 18); ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo (C-112/05, EU:C:2007:623, bod 19), jakož i ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 44).

neexistují ve vztahu k totožnému majetku, který se nachází ve Španělsku. Taková právní úprava proto může odrazovat rezidenty z tohoto státu od investování v jiných členských státech, zabránit jim tam v investování nebo omezit jejich možnosti investování.

26. V tomto ohledu nemůže argument španělské vlády, že osoby, které tají svůj majetek z daňových důvodů, nemohou požívat ochrany z titulu volného pohybu, vést k opačnému výsledku. Je třeba konstatovat, že ze samotného znění čl. 65 odst. 1 písm. b) SFEU vyplývá, že omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněné, pokud zabraňuje porušování vnitrostátních právních předpisů členských států v oblasti daňového práva. Toto ustanovení jinými slovy předpokládá, že takové vnitrostátní opatření, jako je dotčené opatření, není vyloučeno z definice omezení ve smyslu článku 63 SFEU jen z pouhé skutečnosti, že jeho cílem jsou daňové kontroly nebo boj proti daňovým podvodům [14].

D. K existenci případného odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

1. Argumenty účastníků řízení

27. Podle Komise neodpovídá rozdílné zacházení uplatňované Španělským královstvím podle místa, kde se nachází dotčený majetek, objektivně odlišným situacím ve smyslu čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU. Pro účely posouzení rozdílu v situaci mezi daňovými poplatníky, kteří vlastní majetek a práva v tuzemsku a v zahraničí, je třeba vzít v úvahu předmět sporné právní úpravy [15]. S ohledem na cíl sledovaný touto právní úpravou, a to předcházení daňovým podvodům a únikům a boj proti nim, neexistuje objektivní rozdíl v situaci mezi daňovými poplatníky, kteří jsou rezidenty ve Španělsku podle toho, zda se jejich majetek nachází na španělském území nebo mimo něj. V obou případech totiž nelze vyloučit, že se rezident s podvodnými úmysly může vyhnout daňovým povinnostem, pokud jde o příjmy ze zamlčených činností nebo transakcí [16].

28. Na rozdíl od toho, co tvrdí španělská vláda, nemá zejména žádný význam skutečnost, že daňová správa nemá k dispozici stejné informace o majetku v zahraničí a o majetku nacházejícím se v tuzemsku. Soudní dvůr ostatně takový argument již odmítl [17]. Naproti tomu podle názoru Komise může být omezení odůvodněno nutností předcházet daňovým podvodům a únikům, jakož i zneužívajícím praktikám, stejně jako nutností zajistit účinnost daňových kontrol [18].

29. Španělská vláda se podpůrně domnívá, že pokud by Soudní dvůr rozhodl, že omezení existuje, mohlo by být toto omezení odůvodněno.

30. Zaprvé sporná právní úprava ve smyslu čl. 65 písm. 1 písm. a) SFEU rozlišuje mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o místo, kde je investován jejich kapitál, a to s ohledem na možnosti daňové kontroly. Zejména informace, které mají vnitrostátní

[14] – Totéž platí pro cíle uznané judikaturou Soudního dvora mimo SFEU, jako je předcházení daňovým podvodům a únikům, zneužívající praktiky a nutnost zajistit účinnost daňových kontrol. Viz například rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

[15] – Viz rozsudky ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, body 45 až 48), a ze dne 13. března 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, body 46 až 48).

[16] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, dále jen „rozsudek X a Passenheim-van Schoot“, EU:C:2009:368, body 36 až 40).

[17] – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 36 až 40. Podle Komise bude možno otázku rozsahu informací, ke kterým měla daňová správa přístup v závislosti na místě, kde se dotčený majetek nachází, naproti tomu posoudit v rámci odůvodnění sporné právní úpravy a její přiměřenosti.

[18] – Viz rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

orgány k dispozici o majetku a právech svých rezidentů v zahraničí, jsou roztříštěné, protože mezinárodní výměna daňových informací je omezená, a to i v rámci Unie, s ohledem na zákaz „fishing expeditions“ (namátkové výpravy). Pokud jde o oznamovací povinnost, úroveň informací, které mají orgány k dispozici, je relevantním kritériem pro určení, zda se rezidenti, jejichž majetek se nachází v tuzemsku nebo mimo něj, nacházejí ve srovnatelných situacích.

31. Zadruhé se tato vláda domnívá, že omezení je odůvodněno rovněž důvody veřejného zájmu odpovídajícími nutnosti předcházet daňovým podvodům a únikům, jakož i zneužívajícím praktikám nebo nutností zajistit účinnost daňových kontrol [19].

2. Posouzení

32. Stejně jako Komise se domnívám, že rozdílné zacházení vyplývající z dotčené právní úpravy neodpovídá objektivně odlišným situacím ve smyslu čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU. Tato skutečnost již totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora [20], a to právem, neboť opačný názor by měl za následek popření existence jakéhokoli omezení volného pohybu kapitálu již z pouhé skutečnosti, že dostupné informace o majetku v zahraničí nejsou dostatečné ve srovnání s informacemi týkajícími se majetku nacházejícího se v tuzemsku.

33. Jak však podotýká Komise a španělská vláda, cíle sledované spornou právní úpravou, a sice boj proti daňovým podvodům a únikům, mohou odůvodnit omezení, což vyplývá jak z čl. 65 odst. 1 písm. b) SFEU, tak i z judikatury [21].

34. Ústřední otázkou v projednávané věci je tedy otázka přiměřenosti sporné správní úpravy.

E. K přiměřenosti dotčené právní úpravy

1. Ke kvalifikaci majetku jako neodůvodněných kapitálových zisků bez možnosti dovolávat se promlčení (první výtka)

35. V první výtce Komise tvrdí, že skutečnost, že „nesplnění informační povinnosti nebo pozdní předložení formuláře 720 vede ke kvalifikaci tohoto majetku jako neodůvodněného kapitálového zisku bez možnosti dovolávat se promlčení“, představuje nepřiměřené omezení.

a) Dotčená právní úprava

36. První výtka se týká pravidel obsažených v článku 39 zákona o dani z příjmu fyzických osob a v článku 121 zákona o korporační dani. Tato ustanovení, která jsou v zásadě totožná, se týkají neodůvodněných kapitálových zisků a obsahují obecné pravidlo a zvláštní pravidlo.

37. Podle *obecného* pravidla se majetek nebo práva, jejichž držení, přiznání nebo pořízení neodpovídají příjmům nebo kapitálu přiznanému daňovým poplatníkem, považují za neodůvodněné kapitálové zisky a jsou zahrnuty do obecného daňového základu za daňové

[19] – Rozsudek ze dne 20. února 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] – V tomto smyslu viz rozsudky X a Passenheim-van Schoot, body 36 až 40, a ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 30 až 33).

[21] – Viz například rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27).

období, během něhož je daňová správa zjistila. Tyto zisky však nebudou zahrnuty do daňového základu, pokud daňový poplatník prokáže, že nabyl vlastnictví dotčených práv nebo majetku v „období, které již bylo promlčeno“ [22]. Podle mých rešerší podléhá právo správy na doměření daňového dluhu konkrétně čtyřleté promlčecí lhůtě, která začíná plynout ode dne následujícího po skončení zákonné lhůty pro podání dotčeného přiznání [23]. V praxi se tedy podle mého chápání může daňový poplatník vyhnout zahrnutí tohoto majetku do daňového základu čtyři roky poté, co měl tento majetek oznámit v přiznání.

38. Pokud jde o *zvláštní* pravidlo, toto pravidlo se týká držení, přiznání nebo pořízení majetku nebo práv, u kterých nebyla ve stanovených lhůtách splněna informační povinnost uvedená ve formuláři 720. S takovým majetkem nebo právy se zachází jako s neodůvodněnými kapitálovými zisky a jsou zahrnuty do obecného daňového základu. U této kategorie majetku se však výše uvedené pravidlo promlčení neuplatní. Aby daňový poplatník nepodléhal zahrnutí kapitálových zisků do daňového základu, musí tedy podle tohoto pravidla prokázat, že „uvedený majetek nebo práva byly pořízeny prostřednictvím přiznaných příjmů nebo příjmů získaných během daňových období, za která nepodléhal této dani“ [24].

b) Argumenty účastníků řízení

1) Argumenty Komise

39. Komise podotýká, že nesplnění povinnosti předložit formulář 720 ve stanovených lhůtách zakládá domněnku získání příjmu odpovídajícího hodnotě dotčeného majetku a práv, který se považuje za neodůvodněné kapitálové zisky, a z toho vyplývá povinnost uhradit daň z příjmu fyzických osob nebo korporační daň z příjmu, ohledně kterého se má za to, že odpovídá celkové hodnotě majetku a práv, které jsou dotčeny infomační povinností.

40. Komise nepovažuje tuto domněnku samu o sobě za nepřiměřené opatření, neboť vyplývá z nesplnění hmotněprávní daňové povinnosti k platbě daní daňovým poplatníkem [25]. Nepřiměřená povaha právní úpravy však spočívá ve skutečnosti, že se daňový poplatník nemůže dovolávat promlčecí lhůty proto, aby se této domněnce vyhnul. Pokud totiž vlastník majetku a práv v zahraničí nepředložil formulář 720 ve stanovených lhůtách, nemůže se dovolávat pravidla promlčení, které určuje lhůtu pro činnost daňové správy za účelem opravy daňových základů.

41. Argumenty předložené Komisí, kterými se snaží prokázat nepřiměřenou povahu tohoto aspektu pravidla, chápu tak, že se v podstatě skládají ze dvou částí.

42. První část se týká situace, kdy daňový poplatník *zaplatil* daň z příjmů. Jedná se konkrétně o zvláštní situaci, kdy k pořízení majetku nebo práv v zahraničí došlo více než čtyři roky před začátkem lhůty pro první předložení formuláře 720 [26], kdy tedy rovněž došlo ke zdanění příjmů použitých k pořízení tohoto majetku práv před více než čtyřmi lety a kdy daňový poplatník v té době podléhal této dani, ale nemá žádný důkaz o tom, že tento příjem přiznal daňovým

[22] – Viz článek 39 odst. 1 zákona o dani z příjmu fyzických osob a čl. 121 odst. 1 až 5 zákona o korporační dani.

[23] – Tato promlčecí lhůta a podmínky jejího použití jsou stanoveny v čl. 66 písm. a) a čl. 67 odst. 1 písm. a) LFG.

[24] – Viz článek 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob a čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani.

[25] – Uvádí, že od okamžiku, kdy kvalifikace jako kapitálové zisky vyplývá z nesplnění hmotněprávní daňové povinnosti k placení daní daňovým poplatníkem, funguje kvalifikace jako doměření daňového dluhu z podnětu daňové správy s cílem legalizovat situaci daňového poplatníka, který původně nesplnil platná daňová pravidla.

[26] – Pokud jde o tuto čtyřletou dobu, viz bod 37 tohoto stanoviska.

orgánům [27]. Podle Komise v takové situaci, kdy držitel majetku nebo práv není schopen prokázat, že zaplatil daň z dotčených příjmů, se nemůže ani dovolávat promlčecí lhůty, aby se vyhnul výměru daně ze strany daňové správy. Nemožnost prokázat zaplacení daně z příjmů odpovídajícím majetku, který se nachází v zahraničí, tak zakládá nevyvratitelnou domněnku daňového podvodu. Komise připomíná, že podle ustálené judikatury platí, že domněnka daňového podvodu a úniku nemůže být založena na takových okolnostech, jako je vlastnictví majetku nacházejícího se v zahraničí daňovým poplatníkem rezidentem [28].

43. V tomto ohledu Komise vyvrací tvrzení španělské vlády, že důkazní břemeno nese daňová správa, takže je na ní, aby provedla vhodná šetření s cílem ověřit skutečnou situaci daňového poplatníka a podle toho postupovala. Podle jejího názoru není tato praxe popsána v dotčené právní úpravě a neexistuje žádný dokument, který by mohl prokázat, že je španělskými orgány skutečně uplatňována. Právní úprava ukládá daňovému poplatníkovi výslovně a restriktivně důkazní břemeno týkající se přiznání příjmů nebo nepodléhání dani. Příklady konkrétního použití právní úpravy týkající se formuláře 720 mimoto prokazují, že důkazní břemeno nese držitel majetku a práv, který nesplnil informační povinnost ve stanovených lhůtách.

44. Druhá část se týká „úplné neexistence promlčení“. Komise se proto domnívá, že v případě nesplnění informační povinnosti nebo pozdního předložení formuláře 720 nastává „účinek nepromlčitelnosti“.

45. V tomto ohledu se v podstatě *zaprvé* domnívá, že neexistence promlčení není s to dosáhnout sledovaného cíle, jelikož pouhé předložení formuláře 720 ve stanovených lhůtách umožňuje daňovému poplatníkovi zachovat si prospěch z promlčení, k němuž již došlo, i když se zjevně jedná o daňový únik.

46. *Zadruhé* úplná neexistence promlčení rovněž není nutná k dosažení cílů sledovaných dotčenou právní úpravou s ohledem na existující předpisy v oblasti výměny daňových informací na úrovni Unie.

47. Komise konkrétně uvádí, že nezpochybňuje skutečnost, že v době přijetí režimu formuláře 720 v roce 2012 žádný ze stávajících předpisů v oblasti výměny daňových informací neumožňoval získat příslušné informace o majetku a právech v zahraničí. Režim výměny informací na úrovni Unie se však mezi roky 2012 a 2017 značně vyvinul a ke dni vydání odůvodněného stanoviska, tedy k 15. únoru 2017, což je datum, které by mělo být vzato v úvahu při posuzování právního rámce projednávané žaloby Soudním dvorem, umožňovaly existující předpisy týkající se výměny informací na úrovni Unie členským státům získat nezbytné informace o majetku a právech držených v zahraničí za účelem provedení příslušných daňových kontrol.

48. *Zaprvé* se na informace, které musí být předmětem přiznání prostřednictvím formuláře 720, do značné míry vztahuje směrnice 2011/16.

49. Na podporu tohoto zjištění Komise odkazuje na zvláštní ustanovení, která se týkají tří kategorií majetku, na něž se vztahuje formulář 720.

[27] – Podle Komise, pokud byl majetek pořízen v zahraničí během daňového období, z jehož titulu bylo právo daňové správy určit daňový dluh nebo požadovat jeho zaplacení promlčeno, je docela dobře možné, že si daňový poplatník neuchoval doklady prokazující daňové přiznání příjmů, za které tento majetek nabyl.

[28] – Viz rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 60), a obdobně ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 51).

50. Pokud jde o informace o *bankovních účtech*, Komise odkazuje na čl. 8 odst. 3a směrnice 2011/16, jakož i na přílohy, které zahrnují automatickou výměnu informací o bankovních účtech, včetně depozitních účtů a schovatelských účtů. Tato výměna informací se týká „oznamovaných osob“. Jsou dotčeny fyzické osoby a subjekty jiné než: i) obchodní společnosti, jejichž cenné papíry jsou pravidelně obchodovány na jedné nebo několika regulovaných burzách cenných papírů; ii) obchodní společnosti propojené se společností popsanou v písm. i); iii) veřejné subjekty; iv) mezinárodní organizace; v) centrální banky nebo vi) finanční instituce [29].

51. V souladu s čl. 8 odst. 3a písm. a) směrnice 2011/16 zahrnují informace, které se předávají prostřednictvím systému automatické výměny, všechny informace nutné k identifikaci majitele účtu, finanční instituce, která účet spravuje, a účtu samotného. Informace zahrnují i zůstatek na účtu nebo hodnotu účtu. V případě schovatelského účtu se informace týkají celkové hrubé výše úroku, celkové hrubé výše dividend a celkové hrubé výše jiných příjmů plynoucích z prostředků držených na účtu, jakož i celkových hrubých výnosů z prodeje nebo zpětného odkupu finančního majetku. V případě depozitního účtu vyměňované informace zahrnují celkovou hrubou výši úroku vyplaceného nebo připsaného na účet v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období. V případě jakéhokoli jiného účtu by informace měly zahrnovat celkovou hrubou částku vyplacenou nebo připsanou majiteli účtu.

52. V souladu s uvedeným čl. 8 odst. 3a písm. a) jsou informace, které jsou předmětem automatické výměny, dostatečné pro stanovení výše daně z příjmů, která vyplývá z vlastnictví bankovních účtů v zahraničí.

53. Dále Komise uvádí, že automatická výměna informací zavedená směrnicí 2011/16 ukládá oznamovaným osobám povinnost zahrnout do přiznání informace týkající se *cenných papírů* držených v jiném členském státě. Pokud jde o cenné papíry držené prostřednictvím depozitních nebo schovatelských účtů, v převážné většině případů jsou vyměňované informace stejné jako informace týkající se bankovních účtů, což v tomto případě rovněž umožňuje stanovení výše daně z odpovídajících příjmů.

54. Pokud jde o *práva nebo smlouvy na životní pojištění*, na které se nevztahují jiné unijní právní akty, tyto mohou být rovněž předmětem automatické výměny informací vztahující se k celému zdanitelnému období na základě čl. 8 odst. 1 písm. c) směrnice 2011/16. V tomto případě se informace týkají rezidentů členského státu, ať už fyzických osob nebo subjektů, a umožňují daňovým orgánům členských států určit výši daní použitelných na tyto příjmy.

55. Konečně, informace týkající se *nemovitého majetku*, které mohou být předmětem automatické výměny na základě čl. 8 odst. 1 písm. e) uvedené směrnice, se týkají vlastnictví tohoto majetku i příjmů z něj, ať již se jedná o fyzické osoby nebo subjekty rezidenty v členském státě. Tyto informace umožňují výběr daně z příjmů odpovídajících tomuto majetku a těmto právům.

[29] – Příloha I oddíl VIII bod D.2 směrnice 2011/16.

56. *Zadruhé, i* když se systém *automatické* výměny informací nevztahuje na všechny informace podléhající oznamovací povinnosti z titulu formuláře 720[30], daňové správy členských států mohou nicméně v těchto případech využít (neautomatické) výměny informací *na žádost*, jak je stanovena v článcích 5 až 7 směrnice 2011/16.

57. *Zatřetí* Komise zdůrazňuje skutečnost, že údajné mezery režimu výměny informací existujícího na úrovni Unie, kterých se dovolává španělská vláda, nemohou tuto skutečnost ovlivnit. Z ustálené judikatury Soudního dvora, a zejména z rozsudku Komise v. Belgie[31], vyplývá, že mechanismy vzájemné pomoci, které existují mezi orgány členských států, jsou dostačující k tomu, aby umožnily členskému státu ověřit pravdivost daňových přiznání poplatníků ve vztahu k příjmům dosaženým v jiném členském státě. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že proto i když nástroje spolupráce nefungují v praxi vždy rychle a uspokojivě, členské státy přesto nemohou z případných obtíží při shromažďování požadovaných informací nebo z nedostatků při spolupráci svých daňových správ vyvozovat odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou.

58. *Zatřetí* a v každém případě se Komise domnívá, že ačkoli nedostatečnost informací, které má členský stát k dispozici o majetku nebo právech svých rezidentů v zahraničí, může odůvodnit *delší* lhůtu pro doměření daně, pokud je určena k tomu, aby daňové orgány mohly účinně využívat mechanismy vzájemné pomoci[32], nemůže odůvodnit *úplnou neexistenci* promlčecí lhůty, obecně vyhrazenou pro nejzávažnější případy porušování lidských práv.

2) Argumenty španělské vlády

59. Pokud jde o první část argumentů Komise, španělská vláda zpochybňuje existenci nevyvratitelné domněnky podvodu. V tomto ohledu uvádí, že čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob[33] představuje ustanovení proti podvodům, ale nezakládá žádnou domněnku podvodu. Pro účely použití tohoto ustanovení musí totiž daňová správa prokázat dva prvky: zaprvé skutečnost, že daňový poplatník nepřiznal odpovídající majetek ve formuláři 720, i když k tomu byl povinen, a zadruhé skutečnost, že daňový poplatník nezaplatil daň z příjmu týkající se pořízení tohoto majetku.

60. Okolnost, že si daňový poplatník neuchovává přiznání za období, o kterém tvrdí, že v něm byl zdaněn, neznamená, že se správa automaticky domnívá, že má neodůvodněné kapitálové zisky. V takových případech musí daňová správa přezkoumat, co daňový poplatník tvrdil, a pokud tak neučiní, skutečnost, na které se tato domněnka zakládá, není prokázána (tedy, že daňový poplatník nebyl zdaněn z titulu dotčených příjmů) a není namístě se domnívat, že existují neodůvodněné kapitálové zisky. V případě pochybnosti není namístě vyměřit daň, protože nebyla prokázána jedna ze skutečností, na nichž byla domněnka založena. Naopak, pokud by se daňový

30 – Podle Komise tomu tak je v případě bankovních účtů a cenných papírů, kde jsou jejich majiteli kótované společnosti na burze a s nimi propojené podniky nebo finanční instituce. Systém automatické výměny informací se nevztahuje ani na informace týkající se oprávněných osob (které nejsou majiteli), pokud jde o některé finanční účty uvedené ve formuláři 720. Nepokrývá ani informace týkající se cenných papírů, které nejsou drženy prostřednictvím účtů ve finančních institucích.

31 – Rozsudek ze dne 6. června 2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, body 52 a 53).

32 – Viz rozsudky X a Passenheim-van Schoot, body 62 až 75, a ze dne 15. září 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 35).

33 – Podotýkám, že Komise v žalobě neuvedla, kterých ustanovení španělského práva se týká její první výtka. Nicméně v právním rámci žaloby citovala jak článek 39 zákona o dani z příjmů fyzických osob, tak článek 121 zákona o korporační dani. Proto chápu první výtku Komise tak, že se týká obou ustanovení. V tomto ohledu poznamenávám, že když španělská vláda v žalobní odpovědi odkazuje na první výtku Komise, uvádí pouze čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob. Vzhledem k tomu, že španělská vláda navrhuje Soudnímu dvoru, aby žalobu zamítl v plném rozsahu, chápu argumenty předložené španělskou vládou týkající se čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob v tom smyslu, že se vztahují i na čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani.

poplatník chtěl vyhnout použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob z toho důvodu, že předtím prostřednictvím formuláře 720 oznámil příjmy, ze kterých byly nepřiznaný majetek nebo nepřiznaná práva pořízeny, stačí, aby uvedl, ve kterých předchozích daňových přiznáních tyto příjmy přiznal. Daňová správa by tak byla povinna toto ověřit.

61. Na podporu těchto zjištění španělská vláda odkazuje na několik ustanovení týkajících se důkazního břemene [34]. Důkazní břemeno tak nese daňová správa, což je jasně uvedeno v právní úpravě citované v poznámce pod čarou 34 tohoto stanoviska. Odkazuje rovněž například na rozsudek týkající se výměru daně podle čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob, kterým byl dotčený výměr zrušen, jelikož Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) rozhodl, že daňový poplatník tvrdil, že byl zdaněn, a předložil dokumenty, které měl k dispozici, a že správa nevyvinula snahu o poskytnutí relevantních důkazů o opaku [35].

62. Pokud jde o druhou část argumentů Komise, španělská vláda nejprve podotýká, že Komise vychází z chybného předpokladu, když se domnívá, že režim formuláře 720 neobsahuje promlčení. Ve skutečnosti se totiž jedná o praktické použití zásady *actio nata*, podle níž může promlčecí lhůta pro právo nebo podání žaloby začít plynout až od okamžiku, kdy se jejich držitel dozví o existenci tohoto práva nebo této žaloby [36]. Použití této zásady tedy znamená, že čtyřletá promlčecí lhůta [37] začíná plynout od okamžiku, kdy se daňová správa dozvěděla o skutečnostech týkajících se zdanitelného majetku, které jí umožní zahájit šetření, ať už prostřednictvím informací poskytnutých jiným státem prostřednictvím automatického nebo spontánního systému výměny informací nebo prostřednictvím daňového poplatníka nebo třetích osob. Nejedná se tedy o neexistenci promlčení.

63. Španělská vláda však v podstatě tvrdí, že se zásada *actio nata* nepoužije, pokud se majetek nachází ve Španělsku. Nicméně pro toto rozdílné zacházení týkající se promlčení mezi majetkem nacházejícím se ve Španělsku a majetkem nacházejícím se v zahraničí existuje objektivní důvod.

64. Zaprvé totiž španělská daňová správa může na španělském území bez omezení využít svých pravomocí, pokud jde o jakýkoli majetek a práva, zejména ve formě „fishing expeditions“ (namátkové výpravy), ale nesmí tak učinit, pokud se tento majetek a práva nacházejí v zahraničí. V tomto ohledu španělská vláda připomíná, že neodůvodněné kapitálové zisky odpovídají majetku

[34] – Zaprvé v rámci postupu ověřování pro účely použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob čl. 105 odst. 1 LFR, nadepsaný „Důkazní břemeno“, stanoví, že „[v] daňových řízeních je osoba uplatňující své právo povinna prokázat skutečnosti, které jej zakládají“. Zadruhé článek 102 LFG, nadepsaný „Oznámení daňového výměru“, uvádí v odstavci 2 písm. c) jako prvek, který musí být nutně obsažen v tomto výměru „[o]důvodnění tohoto výměru, pokud neodpovídá informacím poskytnutým daňovým poplatníkem nebo použití či výkladu právních předpisů provedenému tímto daňovým poplatníkem, s uvedením základních skutečností a prvků, ze kterých vychází, jakož i právní základy“. Zatřetí španělská vláda odkazuje na „teorii blízkosti předmětu důkazu“ obsaženou v článku 217 Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (občanský soudní řád ze dne 7. ledna 2000) (BOE č. 7, ze dne 8. ledna 2000), podle níž je třeba vzít v úvahu možnost a snadnost pro každou stranu sporu předložit důkazy. I když každá strana musí v zásadě prokázat skutečnosti, které tvrdí ve svůj prospěch na základě čl. 106 odst. 1 LFG, použití „teorie blízkosti předmětu důkazu“ znamená, že pokud daňový poplatník prohlásí, že si neuchovává doklady týkající se jeho daní, aby prokázal, že byl zdaněn, musí daňová správa tyto informace vyhledat ve svých archivech, aby ověřila, zda byl skutečně zdaněn. Začtvrté jsou tato pravidla a zásady rovněž obsaženy v Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zákon o společném správním řízení ze dne 1. října 2015) (BOE č. 236, ze dne 2. října 2015). Zapáté a konečně články 141 a 145 LFG stanoví, že daňové orgány jsou povinny „prošetřit skutkové okolnosti daňových povinností s cílem odhalit ty, o kterých správa neví“ a „[o]věřit pravdivost a správnost přiznání předložených daňovými poplatníky“.

[35] – Rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) ze dne 16. ledna 2019 (R. G. 4253/2016).

[36] – Podle španělské vlády je toto pravidlo „*actio nata*“ obecně stanoveno v článku 1969 španělského občanského zákoníku (*Gaceta de Madrid* – v současné době „BOE“ – č. 206 ze dne 25. července 1889). Španělská vláda uvádí, že nejenže použití pravidla *actio nata* není v rozporu s doslovným zněním čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob, které neuvádí žádnou „nepromlčitelnost“, ale vyplývá z ducha pravidla a ze systematického výkladu v souladu s účelem právního institutu promlčení.

[37] – Ohledně čtyřleté lhůty viz bod 37 a poznámka pod čarou 23 tohoto stanoviska.

a právům, o nichž daňová správa nemá žádnou znalost a které vyžadují proto, aby byly odhaleny, provedení šetření, které nemůže provést v plném rozsahu, jelikož její úředníci například nemohou jednat mimo španělské území. S ohledem na tyto obtíže je plně odůvodněné, aby promlčecí lhůta začala plynout od okamžiku, kdy je známa existence tohoto majetku a práv nacházejících se v zahraničí, které generovaly nepřiznané příjmy a nemohly být předmětem šetření s prostředky, které by byly provedeny, kdyby byly příjmy generovány na španělském území.

65. V tomto ohledu Soudní dvůr uznal existenci zvláštních režimů promlčení, pokud členský stát musí vykonávat své pravomoci v oblasti majetku a práv nacházejících se v zahraničí [38]. Soudní dvůr rovněž uvedl, že různé prekluzivní lhůty, pokud jde o práva jednotlivců, ve vztahu k právům daňové správy jsou odůvodněny skutečností, že daňová správa nemá k dispozici nutné údaje a může jednat až v okamžiku, kdy je jí podáno daňové přiznání [39], což platí zejména v případech, kdy byl majetek nebo aktiva zamlčeny a kdy je prakticky nemožné získat o nich informace pomocí stávajících nástrojů.

66. *Zadruhé* španělská vláda zpochybňuje tvrzení Komise, že nástroje spolupráce existující v rámci Unie jsou dostatečné. Za tímto účelem předkládá několik argumentů, které lze shrnout následovně.

67. Bez dalšího uvádí, že vzhledem k tomu, že žaloba Komise nezní na to, aby byly některé aspekty právní úpravy formuláře 720 prohlášeny za neplatné ode dne odůvodněného stanoviska, a sice od 15. února 2017, je třeba přezkoumat situaci mezinárodní vzájemné pomoci v roce 2012, ve kterém byl formulář 720 zaveden, a nikoli v únoru 2017. V každém případě se však domnívá, že k tomuto dni jsou nástroje pro mezinárodní výměnu informací i nadále nedostatečné k určení případné existence majetku a práv s hospodářským obsahem a daňovým dopadem nacházejících se v zahraničí v majetku španělských daňových poplatníků.

68. V tomto ohledu španělská vláda především zdůrazňuje, že Komise uznala, že informace získané prostřednictvím formuláře 720 se plně neshodují s informacemi, které lze získat podle směrnice 2011/16 [40].

69. Dále zdůrazňuje, že automatická výměna ve smyslu čl. 3 bodu 9 písm. a) směrnice 2011/16 je podmíněna zásadou „dostupných informací“, které je třeba chápat jako „informace v daňových záznamech sdělujícího členského státu, jež lze získat postupy pro shromažďování a zpracovávání informací v daném členském státě“. V důsledku toho stát, ve kterém se nachází zdroj dotyčných příjmů, nemusí mít k dispozici informace, které jsou předmětem automatické výměny, a to buď proto, že jeho vnitrostátní právní úprava nedaní určité příjmy nebo určitý majetek a nevyžaduje informace v tomto ohledu, nebo proto, že osoba povinná poskytnout informace, ať už osoba povinná k dani nebo třetí osoba, nepřiznala příjmy nebo majetek, který byl předmětem informační povinnosti. Domnívá se, že v rozsudku X a Passenheim-van Schoot [41] Soudní dvůr rozhodl, že daňové kontroly uložené jedním členským státem nemohou záviset na chování jiného členského státu nebo třetího státu, v projednávané věci na informacích dostupných pro konkrétní případ. Kromě toho, pokud jde o informace týkající se bankovních účtů ve smyslu čl. 8 odst. 3a směrnice 2011/16, daňová správa si nemůže být jistá, že obdrží informace, které potřebuje o dříve

[38] – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, bod 86.

[39] – Viz rozsudek ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 50 a násl.).

[40] – Podle španělské vlády se tato směrnice zejména nevztahuje na informace týkající se cenných papírů (akcie, majetkové účasti), práv a příjmů uložených, spravovaných nebo získaných v jiném členském státě, které jsou předmětem informačního oznámení, ani na informace týkající se práv k jinému nemovitému majetku, než je majetek ve vlastnictví dotčené osoby (práva na dočasné užívání, na užívání a požívání, holé vlastnictví), které jsou rovněž předmětem oznámení.

[41] – Viz bod 61 tohoto rozsudku.

existujících účtech ve smyslu této směrnice, a to účtech spravovaných k 31. prosinci 2015[42], protože pro tyto účty je bydliště daňového poplatníka určeno v souladu s vnitrostátní právní úpravou, která se tedy může v jednotlivých členských státech lišit.

70. Konečně, podle španělské vlády, ačkoli se situace, pokud jde o výměnu informací, v posledních letech značně změnila, je třeba nicméně poznamenat, že současná situace není zdaleka srovnatelná s vnitrostátní situací a že její praktické a účinné provádění si pravděpodobně vyžádá delší dobu pro náležité přizpůsobení vzhledem k její složitosti, množství dotčených členských států a různých vnitrostátních právních úprav a praktik.

c) Posouzení

71. Připomínám, že podle ustálené judikatury platí v rámci řízení o nesplnění povinnosti, že je na Komisi, aby prokázala existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Komise musí Soudnímu dvoru předložit poznatky nezbytné k přezkoumání existence tohoto nesplnění povinnosti, aniž by se mohla opírat o jakoukoli domněnku[43]. Jak vysvětlím, domnívám se, že v projednávané věci Komise do značné míry nepředložila Soudnímu dvoru poznatky nezbytné k přezkoumání existence tvrzeného nesplnění povinnosti Soudním dvorem.

72. To podle mého názoru vyplývá ze skutečnosti, že žaloba Komise je velmi stručná. Kromě toho španělská vláda ve své žalobní odpovědi odpověděla na tvrzení Komise velmi podrobně, když předložila řadu argumentů, jejichž opodstatněnost nelze podle mého názoru z velké části na první pohled vyloučit. V replice ovšem Komise pouze reaguje na tyto argumenty velmi omezeně, a podle mého názoru tedy na argumentaci španělské vlády užitečně neodpověděla. Domnívám se tedy, že Soudní dvůr nemá do značné míry k dispozici poznatky nezbytné k přezkoumání existence nesplnění povinnosti tvrzeného Komisí.

1) K otázce „úplné neexistence“ promlčení (druhá část)

73. Pokud jde o otázku, zda nepředložení formuláře 720 nebo pozdní podání tohoto formuláře s sebou nese „účinek nepromlčitelnosti“, který je sám o sobě nepřiměřený[44], považuji *zaprvé* za nezbytné upřesnit dosah dotčeného pravidla.

74. Konkrétně v případě nepředložení formuláře 720 ve stanovených lhůtách umožňuje čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob a čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani daňové správě provést doměření z titulu příjmů odpovídajících majetku nacházejícímu se v zahraničí, které se dostaly do majetku daňových poplatníků, a to i v případě, že tento majetek byl pořízen během období, které bylo již promlčeno v době, kdy daňová správa tento majetek odhalila. Tato skutečnost vyplývá ze samotného znění těchto ustanovení a mimoto není zpochybněna španělskou vládou. Jinými slovy, čtyřletá promlčecí lhůta, která umožňuje daňovému poplatníkovi s majetkem nacházejícím se ve Španělsku vyhnout se zdanění pouze proto, že uplynuly čtyři roky od doby, kdy měl být majetek přiznán, se nepoužije v případě majetku uvedeného ve formuláři 720.

[42] – Viz pojem „Dříve existující účet“ v příloze I oddíle VIII pododdílu C bodu 9 směrnice 2011/16.

[43] – Viz zejména rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 52 a citovaná judikatura).

[44] – Podotýkám, že poté, co byla u Soudního dvora podána projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti, obdržel Soudní dvůr žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Nejvyšší katalánský soud, Španělsko) (věc C-330/20). V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud v podstatě vznáší stejnou otázku jako v projednávané věci, a to přiměřenost pravidla o promlčení stanoveného v čl. 39 písm. 2) zákona o dani z příjmu fyzických osob a dopad režimu výměny informací v tomto ohledu.

75. V praxi umožňují výše uvedená ustanovení v případě takového majetku daňové správě provést doměření bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku, a tedy bez časového omezení. Mají tedy účinek „nepromlčitelnosti“, jak správně tvrdí Komise. V tomto ohledu podotýkám, že informace týkající se zásady *actio nata* poskytnuté španělskou vládou nemohou vést k opačnému zjištění. Z této zásady totiž vyplývá pouze to, že daňová správa, pokud má indicie o zdanitelném majetku, musí do čtyř let provést doměření z titulu případného daňového dluhu. I když se tedy tato zásada použije, což ostatně Komise zřejmě nezpochybňuje [45], i nadále přetrvává účinek nepromlčitelnosti v tom, že pokud daňová správa dodrží čtyřletou lhůtu, může provést doměření bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku [46].

76. Pokud jde *zadruhé* o přiměřenost takového pravidla „účinku nepromlčitelnosti“, je třeba určit, zda je *způsobilé* zajistit dosažení cíle, který sleduje, a zda nepřekračuje rámec toho, co je *nezbytné* k jeho dosažení.

77. Pokud jde o první bod, Soudní dvůr již rozhodl, že použití delší lhůty pro doměření v případě zdanitelného majetku drženého nebo zjištěného v jiném členském státě členským státem pomáhá zajistit účinnost daňových kontrol a bojovat proti daňovým podvodům v tom, že tato právní úprava může daňové poplatníky, kteří mají tento majetek, odradit od toho, aby před daňovou správou tento majetek nebo příjmy, které z něj pocházející, zamlčeli proto, aby se následně nevystavili doměření [47]. V projednávané věci je však třeba poznamenat, že sporná promlčecí lhůta se uplatní pouze tehdy, pokud formulář 720 nebyl vyplněn ve stanovených lhůtách. Nepoužije se tedy obecně, pokud se majetek nachází v zahraničí. Nejsem však přesvědčen, že toto pravidlo není způsobilé k zajištění dosažení cíle, který sleduje, jak tvrdí Komise. Je pravdou, že daňoví poplatníci, kteří splní informační povinnost ve stanovených lhůtách, si uchovávají výhodu promlčení z titulu případných zamlčených příjmů za účelem pořízení majetku nebo práv, která mají v zahraničí [48]. Pokud však chce daňový poplatník zamlčet příjmy, zdá se mi nepravděpodobné, že by v první řadě hodlal splnit informační povinnost proto, aby mohl využít promlčení.

78. Pokud jde dále o nutnost sporné promlčecí lhůty, domnívám se, že Komise prokázala, že jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, ale pouze ve vztahu k některému majetku, na nějž se vztahuje formulář 720, a sice k novým bankovním účtům ve smyslu směrnice 2011/16 (dále jen „nové bankovní účty“) [49].

79. Konkrétně, jak vysvětlím v oddíle i), mám za to, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud může mít členský stát v rámci automatického a povinného systému výměny k dispozici dostatečné informace o majetku v zahraničí jeho daňových poplatníků za účelem stanovení příslušných daní, jde použití delší promlčecí lhůty nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle, který sleduje. V tomto ohledu se domnívám, jak uvedu v oddíle ii), že Komise právně dostačujícím způsobem prokázala, že ke dni lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku v roce 2017, které

[45] – Komise totiž pouze tvrdí, že se jedná o „případ úplné neexistence promlčecí lhůty“.

[46] – Například nic nebrání tomu, aby k doměření došlo několik desetiletí poté, co do majetku daňových poplatníků vstoupil dotčený majetek, pokud je datem této události den, kdy se daňová správa dozví o jeho existenci.

[47] – Rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 51 a 52, a rozsudek ze dne 15. září 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 32).

[48] – Tento bod zdůrazněný Komisí byl potvrzen španělskou vládou.

[49] – Pojem „nové účty“ je definován v příloze I oddílu VIII pododdílu C bodu 10 směrnice 2011/16 jako finanční účty zřízené od 1. ledna 2016.

musí být vzato v úvahu při posuzování žaloby [50], měla nebo mohla mít španělská daňová správa na základě směrnice 2011/16 k dispozici dostatečné informace o nových bankovních účtech držených v zahraničí jejími daňovými poplatníky za účelem stanovení příslušných daní.

i) Zásady vyplývající z judikatury

80. Podle mého názoru Soudní dvůr vydal dva komplementární směry judikatury, které jsou v projednávané věci relevantní.

81. *Zaprvé* Soudní dvůr rozhodl o nutnosti uplatnění delší lhůty pro doměření daně členským státem v případě podezření ze zamlčení zdanitelného majetku v jiném členském státě a o dopadu nástrojů týkajících se výměny informací na úrovni Unie v tomto ohledu [51]. Je však třeba poznamenat, že, jak vysvětlím, tato judikatura byla vydána ve zvláštním kontextu bývalé směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní [52], která předcházela směrnici dotčené v projednávané věci. Zejména, jak vysvětlím, se tato bývalá směrnice liší od směrnice, která je dotčena v projednávané věci, v tom, že daňovým správám členských států neumožňuje *automaticky* a *povinně* získávat informace týkající se jejich daňových poplatníků. Soudní dvůr kromě toho rozhodl pouze o uplatnění konkrétní *delší* promlčecí lhůty dvanácti let, kterou považoval za přiměřenou, ale nerozhodl o otázce promlčecí lhůty zahrnující „účinek nepromlčitelnosti“, jako je tomu v projednávané věci.

82. V dotčené judikatuře Soudní dvůr odlišil dva případy, když určil, zda delší promlčecí lhůta jde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů: první případ odpovídá situaci, kdy částky, které jsou zdanitelné, byly zamlčeny a daňové orgány nemají k dispozici žádnou indicii umožňující zahájit šetření, a druhý případ se týká situace, kdy tyto orgány mají informace týkající se zdanitelných částek [53].

83. Soudní dvůr pouze obecně uznal nutnost delší lhůty pro doměření daně v tomto prvně uvedeném případě. V podstatě rozhodl, že v takovém případě nemohl prvně uvedený členský stát s přihlédnutím ke směrnici 77/799 kontaktovat příslušné orgány jiného členského státu, aby mu sdělily informace nutné ke správnému určení výše daně [54]. Jak totiž Soudní dvůr v podstatě uvedl, tato bývalá směrnice neumožňovala daňovým správám členských států získávat automaticky a povinně bankovní údaje týkající se jejich daňových poplatníků [55]. Z toho důvodu, pokud dotyčný členský stát již neměl indicie, které by mu umožnily kontaktovat příslušné orgány jiných členských států prostřednictvím vzájemné pomoci, nebyl schopen získat informace nezbytné pro stanovení správné výše daně.

[50] – V souladu s ustálenou judikaturou se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku. Viz rozsudek ze dne 28. ledna 2020, Komise v. Itálie (Směrnice o postupu proti opožděným platbám) (C-122/18, EU:C:2020:41, bod 58 a citovaná judikatura). Datum lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku ze dne 15. února 2017 bylo dva měsíce od obdržení tohoto stanoviska španělskou vládou.

[51] – Jedná se rozsudek X a Passenheim-van Schoot a rozsudek ze dne 15. září 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), rovněž dovolávané účastníky řízení.

[52] – Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

[53] – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 62, 63 a 74, a rozsudek ze dne 15. září 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, bod 33).

[54] – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 64 a 65.

[55] – V tomto smyslu viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 64 a 65.

84. V takové situaci Soudní dvůr uznal nutnost delší lhůty pro doměření daně z toho důvodu, že nebezpečí pro daňového poplatníka, že by majetek a příjmy zamlčené daňovým orgánům jeho členského státu bydliště mohly být odhaleny, je nižší v případě majetku a příjmů pocházejících z jiného členského státu než v případě vnitrostátního majetku a příjmů [56].

85. Pokud jde o druhý případ, Soudní dvůr rozhodl, že jestliže daňové orgány jednoho členského státu mají k dispozici indicie, které by jim umožnily obrátit se na příslušné orgány jiných členských států, prostřednictvím vzájemné pomoci na základě směrnice 77/799, aby jim uvedené orgány sdělily informace nezbytné ke stanovení správné výše daně, nemůže být odůvodněné uplatnění delší lhůty pro doměření daně prvně uvedeným členským státem, které nesměřuje konkrétně k tomu, aby bylo daňovým orgánům tohoto členského umožněno náležitě využít mechanismy vzájemné pomoci mezi členskými státy, a ke kterému dojde, jakmile se dotčené zdanitelné částky nacházejí v jiném členském státě [57].

86. V tomto ohledu z jiné judikatury *zadruhé* vyplývá, že pokud mechanismy vzájemné pomoci existující mezi orgány členských států postačují k tomu, aby umožnily členskému státu provádět nezbytné kontroly, nemohou členské státy vyvodit z případných obtíží, s nimiž se setkávají při shromažďování požadovaných informací, nebo z nedostatků, které mohou nastat ve spolupráci mezi jejich daňovými správami, odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou, a to i když není vyloučeno, že výše uvedený nástroj spolupráce nefunguje v praxi vždy uspokojivě a hladce [58]. Jinými slovy, pokud mechanismy vzájemné pomoci existující mezi orgány členských států postačují k tomu, aby umožnily členskému státu provádět nezbytné kontroly, musí tento členský stát přijmout, že provedení kontroly může být obtížnější v jiném členském státě než na jeho vlastním území [59].

87. Podle mého názoru z toho rovněž vyplývá, že pokud nástroj spolupráce nefunguje uspokojivě, takže členský stát neobdrží požadované informace, je na něm, aby se obrátil na daný členský stát s cílem vyřešit problém a v případě potřeby komunikoval s Komisí [60]. Naproti tomu členský stát nemůže použít delší promlčecí lhůtu pro, aby napravil skutečnost, že mu nebyly poskytnuty požadované informace.

88. Z výše uvedené judikatury vyplývá, že pokud je španělská daňová správa schopna získat nezbytné informace na základě automatické a povinné výměny za účelem stanovení správné výše daně, nemůže tento orgán vyvodit z případných obtíží, s nimiž se setkává při shromažďování požadovaných informací, nebo z nedostatků, které mohou nastat ve spolupráci mezi daňovými správami, odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou a v tomto ohledu stanovit delší promlčecí lhůtu.

56 – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 72 a 73.

57 – Viz rozsudek X a Passenheim-van Schoot, body 74 a 75, a rozsudek ze dne 15. září 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, body 35 a 36).

58 – Viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 18); ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 50), jakož i ze dne 23. ledna 2014, Komise v. Belgie (C-296/12, EU:C:2014:24, bod 43).

59 – V tomto smyslu viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, body 54 a 55).

60 – Jako poslední prostředek mu zůstává možnost zahájit řízení pro nesplnění povinnosti v souladu s článkem 259 SFEU. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. dubna 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, bod 46), a ze dne 6. února 2018, Altun a další (C-359/16, EU:C:2018:63, bod 45).

89. Podle mého názoru je rozlišení provedené Soudním dvorem opodstatněné. Pokud je totiž jediným zdrojem informací pro daňovou správu o zdanitelném majetku sám daňový poplatník, je zjištění zamlčeného majetku dotčeným členským státem obtížnější než v situaci, kdy má daňová správa tyto informace na základě režimu výměny informací, což odůvodňuje uplatnění delší promlčecí lhůty.

90. Z výše uvedeného vyplývá, že nutnost sporné promlčecí lhůty v projednávané věci zaprvé závisí na tom, zda je automatická a povinná výměna podle směrnice 2011/16 dostatečná k tomu, aby španělská daňová správa mohla provádět kontroly nezbytné ke stanovení správné výše daně. Pokud tomu tak je, nemůže se španělská daňová správa na rozdíl od toho, co tvrdí, dovolávat případných obtíží za účelem uplatňování delší promlčecí lhůty.

ii) Je automatická a povinná výměna podle směrnice 2011/16 dostatečná k tomu, aby španělské daňové orgány mohly provádět nezbytné kontroly?

91. Účastníci řízení mají na tuto otázku rozdílné názory. Komise se domnívá, že směrnice 2011/16 španělské daňové správě umožňuje získat informace nezbytné k zavedení vhodných daňových kontrol majetku, na nějž se vztahuje formulář 720, zatímco španělská vláda to zpochybňuje.

92. Domnívám se, že je třeba rozlišit tři případy.

93. *Zaprvé* informace o bankovních účtech, na které se vztahuje formulář 720. V tomto ohledu čl. 8 odst. 3a písm. a) směrnice 2011/16, ve spojení s přílohami I a II, na které toto ustanovení odkazuje, ukládá členským státům, jak správně uvádí Komise, automatickou výměnu informací týkajících se finančních účtů [61] proto, aby mohly provádět nezbytné kontroly a stanovit správnou výši daně v přeshraničních situacích [62]. Tyto informace musí finanční instituce každého členského státu oznámit příslušnému orgánu, aby je tento orgán sdělil ostatním členským státům.

94. Španělská vláda předložila dva argumenty, které směřují k prokázání, proč toto ustanovení nicméně neumožňuje daňové správě disponovat dotčenými informacemi.

95. V tomto ohledu musí být odmítnut argument založený na zásadě „dostupných informací“. Je třeba konstatovat, že informace týkající se finančních účtů nepodléhají podmínce dostupnosti požadovaných informací [63]. Dále, pokud jde o argument týkající se dříve existujících účtů, mám vážné pochybnosti ohledně skutečnosti, že by to v praxi znamenalo, že členské státy dotčené informace neobdrží. Komise k tomu přitom neposkytla žádný protiargument, a proto se domnívám, že neposkytla poznatky požadované judikaturou [64], které by umožňovaly ověřit existenci jakéhokoli nesplnění povinností v tomto ohledu [65].

[61] – Ohledně konkrétních informací viz bod 51 tohoto stanoviska.

[62] – V tomto smyslu viz body 1, 2 a 10 odůvodnění směrnice 2011/16.

[63] – Viz bod 10 odůvodnění směrnice 2011/16. Ohledně obou argumentů španělské vlády viz bod 69 tohoto stanoviska.

[64] – Viz bod 71 tohoto stanoviska.

[65] – Podotýkám, že argument španělské vlády týkající se dříve existujících účtů je předložen v duplice ve formě odkazu na odpověď španělské vlády na odůvodněné stanovisko Komise. I když Komise neměla možnost vyjádřit se k duplice, jelikož duplikou je ukončena písemná část řízení před Soudním dvorem, o tomto argumentu španělské vlády nicméně věděla, a měla tedy možnost na něj odpovědět.

96. Proto se domnívám, že Komise právně dostačujícím způsobem prokázala, že španělská daňová správa disponuje nezbytnými informacemi, pouze ve vztahu k novým bankovním účtům. Z toho vyplývá, že použití sporné promlčecí lhůty jde rámec toho, co je nezbytné pro tuto kategorii majetku [66].

97. Pokud jde dále o dříve existující účty, délka sporné promlčecí lhůty použitelné na tento majetek se mi nezdá nepřiměřená.

98. Připomínám, že Soudní dvůr dosud v rozsudku X a Passenheim-van Schoot rozhodl pouze o konkrétní přiměřenosti delší promlčecí lhůty v délce dvanácti let, o kterou šlo v dané věci, kterou posoudil za přiměřenou [67].

99. V projednávané věci je Soudní dvůr vyzván, aby rozhodl o tom, zda členský stát může v případě majetku zamlčeného v zahraničí, o němž neví, provést doměření daně bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku, a tedy bez časového omezení. Domnívám se, že tomu tak je. Podotýkám, že důvody, které Soudní dvůr uvedl v rozsudku X a Passenheim-van Schoot, když připustil nutnost členských států uplatňovat delší promlčecí lhůtu [68], jsou rovněž použitelné v projednávané věci. Kromě toho vzhledem ke stupni harmonizace, kterého bylo dosud dosaženo v oblasti zdanění a který je velmi omezený, a potřebě členských států bojovat proti daňovým podvodům, kterou Soudní dvůr uznal, se domnívám, že členské státy mají v této oblasti široký prostor pro uvážení, včetně možnosti uplatňovat pravidlo v projednávané věci [69].

100. *Zadruhé* existuje kategorie majetku, kterého se týká formulář 720 a který podléhá automatické výměně na základě čl. 8 odst. 1 směrnice 2011/16 [70]. Pokud jde o tuto kategorii majetku, má španělská vláda pravdu, když uvádí, že automatická výměna podléhá zásadě „dostupných informací“ [71]. Tato zásada v podstatě znamená, že členské státy jsou povinny sdílet pouze informace dostupné ve svých vnitrostátních daňových databázích. Nevyžaduje se žádné jiné shromažďování údajů než to, které provádějí daňové správy pro vnitřní daňové účely.

66 – Konkrétně se nepřiměřená povaha sporné promlčecí lhůty projevuje, pokud španělská daňová správa *nezíská* od ostatních členských států informace o nových finančních účtech svých daňových poplatníků na základě výše uvedených ustanovení, i když tyto informace měly být poskytnuty. V takových situacích tedy použití zásady *actio nata* znamená, že čtyřletá lhůta pro doměření daně nezačíná plynout, třebaže daňová správa nemůže v souladu s výše uvedenou judikaturou z případných obtíží, s nimiž se setkává při shromažďování požadovaných informací, nebo z nedostatků, které mohou nastat ve spolupráci mezi daňovými správami, vyvodit odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou. Naproti tomu, pokud jsou informace *skutečně poskytnuty*, například před uplynutím lhůt pro oznámení ve formuláři 720, účinek pravidla *actio nata* v takové situaci nepovede k žádnému skutečnému prodloužení promlčecí lhůty ve srovnání se lhůtou použitelnou ve vnitrostátních situacích.

67 – Konkrétně považoval tuto lhůtu za přiměřenou z toho důvodu, že rozhodnutí členského státu omezit tuto lhůtu v čase a stanovit toto omezení v závislosti na lhůtě použitelné pro stíhání v oblasti daňových podvodů se nezdá být nepřiměřené (rozsudek X a Passenheim-van Schoot, bod 69).

68 – V tomto ohledu viz body 83, 84 a 89 tohoto stanoviska.

69 – Podotýkám, že s ohledem na zásadu *actio nata*, pokud má daňový orgán indicie o zdanitelném majetku, musí ve lhůtě do čtyř let provést doměření daně z titulu případného daňového dluhu. Vzhledem k tomu, že tato lhůta je stejná jako lhůta v případě vnitrostátních situací, nejedná se o delší lhůtu pro doměření daně, jejímž cílem není specificky umožnit daňovým orgánům, aby užitečně využívaly mechanismy vzájemné pomoci, a která začíná plynout, jakmile se dotčený zdanitelný majetek nachází v jiném členském státě, jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku X a Passenheim-van Schoot.

70 – Jedná se o práva nebo smlouvy o životním pojištění, uvedené v čl. 8 odst. 1 písm. c) této směrnice, a nemovitosti, uvedené v písm. e) tohoto odstavce 1.

71 – Na základě čl. 8 odst. 1 směrnice 2011/16 tak příslušný orgán každého členského státu sdělí příslušnému orgánu jiného členského státu v rámci automatické výměny „dostupné informace“. V tomto ohledu čl. 3 bod 9 této směrnice stanoví, že dostupnými informacemi ve smyslu čl. 8 odst. 1 uvedené směrnice se rozumějí informace v daňových záznamech sdělujícího členského státu, jež lze získat postupy pro shromažďování a zpracovávání informací v daném členském státě.

101. I když uznávám, že automatická výměna u této kategorie majetku může být tedy v zásadě omezena, mám vážné pochybnosti o tom, zda tomu tak v praxi je u veškerého dotčeného majetku, jak tvrdí španělská vláda. Článek 8 odst. 1 směrnice 2011/16 totiž obsahuje pět kategorií majetku, a alespoň pokud jde o nemovitý majetek, není pravděpodobné, že by členské státy neměly informace nezbytné k tomu, aby dotčený členský stát mohl stanovit správnou výši daně [72].

102. Komise však na tato tvrzení španělské vlády neodpověděla, a proto podle mého názoru nepředložila argumenty, které by Soudnímu dvoru umožnily tato tvrzení s jistotou odmítnout [73]. Z toho vyplývá, že Komise neposkytla nezbytný důkaz o tom, že španělská daňová správa je schopna provést nutné kontroly, pokud jde o tuto kategorii majetku. Kromě toho se z důvodů uvedených výše v bodech 97 až 99 domnívám, že u této kategorie majetku sporná promlčecí lhůta nepřekračuje meze toho, co je nezbytné.

103. *Zatřetí*, pokud jde o informace, na které se nevztahuje směrnice 2011/16 [74], španělská daňová správa ve vztahu k této kategorii majetku systematicky a automaticky nezískává žádné informace podle uvedené směrnice. Z důvodů uvedených výše v bodech 97 až 99 se domnívám, že u této kategorie majetku nepřekračuje sporná promlčecí lhůta meze toho, co je nezbytné.

104. Závěrem se domnívám, že Komise poskytla důkaz o nepřiměřené povaze promlčecí lhůty pouze ve vztahu ke kategorii informací týkajících se nových bankovních účtů. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby vyhověl první výtce v rozsahu, v němž španělská vláda stanovila spornou promlčecí lhůtu u této kategorie majetku.

2) K existenci nevyvratitelné domněnky daňového podvodu (první část)

105. Pokud jde o existenci nevyvratitelné domněnky daňového podvodu, domnívám se, že je třeba zamítnout argumenty předložené Komisí.

106. Je pravdou, že domněnka daňového podvodu nemůže být založena pouze na okolnosti, že situace daňového poplatníka obsahuje mezinárodní prvek [75]. Kromě toho mechanismus, který předpokládá existenci podvodného jednání pouze na základě skutečnosti, že jsou splněny podmínky, které stanoví, aniž poskytuje daňovému poplatníkovi možnost tuto domněnku vyvrátit, překračuje v zásadě meze toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaných cílů [76].

107. Komise však neposkytla důkaz, že se v projednávané věci jedná o nevyvratitelnou domněnku daňového podvodu.

72 – Pokud jde o nemovitosti, členské státy mají obvykle rejstříky se všemi relevantními informacemi.

73 – Obdobně viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Německo (C-562/10, EU:C:2012:442, body 53 a 61).

74 – Ohledně těchto informací viz poznámky pod čarou 30 a 40 tohoto stanoviska.

75 – V tomto smyslu viz například rozsudky 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 51), ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko (C-267/09, EU:C:2011:273, body 33 až 49), jakož i ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 60).

76 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82); ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 50); ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 37), jakož i ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti se sídlem ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 88).

108. Zaprvé je třeba konstatovat, že nemožnost dovolat se promlčecí lhůty je irelevantní, pokud jde o možnost vyvrátit domněnku podvodu [77]. Zadruhé kromě otázky promlčení zbývá určit, zda se daňový poplatník přesto může vyhnout použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob a čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani, a zabránit tak zahrnutí částek odpovídajících hodnotě majetku nebo práv nacházejících se v zahraničí do základu daně v případě, že tyto částky skutečně podléhaly dani, ale daňový poplatník není nebo již není schopen prokázat, že byly přiznány. V tomto ohledu se body, které jsou mezi účastníky řízení sporné, v podstatě týkají dosahu dotčené právní úpravy jak z hlediska regulatorního, tak na úrovni jejího provedení [78].

109. V tomto ohledu připomínám, že pokud jde konkrétně o provedení vnitrostátního ustanovení, prokázání nesplnění povinnosti státem vyžaduje předložení důkazních materiálů zvláštní povahy ve srovnání s důkazními materiály, které jsou obvykle zohledňovány v rámci žaloby pro nesplnění povinnosti týkající se výhradně obsahu vnitrostátního ustanovení. Za těchto podmínek může být nesplnění povinnosti prokázáno pouze dostatečně doloženým a podrobně popsaným prokázáním praxe vytýkané vnitrostátním správním orgánům nebo soudům a přičitatelné dotčenému členskému státu [79].

110. O dosahu dotčené právní úpravy se domnívám, že španělská vláda přesvědčivě vysvětlila odkazem na několik ustanovení a rozsudek týkající se důkazního břemene, že důkazní břemeno nese daňová správa, takže pokud si daňový poplatník neuchová doklady prokazující daňové přiznání k příjmům, z nichž byl jeho majetek pořízen, automaticky z toho nevyplývá, že má neodůvodněné kapitálové zisky ve smyslu čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob [80]. Komise neposkytla důkazy, které by umožnily toto vysvětlení odmítnout. Zejména znění tohoto ustanovení nebrání samo o sobě výkladu přijatému španělskou vládou. Pokud jde dále o praxi daňové správy, je třeba konstatovat, že odkaz Komise na „příklady konkrétního použití“ bez dalších podrobností nesplňuje kritérium dostatečně zdokumentovaného a podrobného prokázání vytýkaného jednání.

111. Z toho vyplývá, že Komise nepředložila nezbytné důkazy k prokázání existence nevyvratitelné domněnky podvodu.

112. Závěrem navrhuji Soudnímu dvoru, aby částečně vyhověl první výtce, jelikož tím, že v případě nesplnění informační povinnosti týkající se nových bankovních účtů nebo jejího pozdního splnění může daňová správa provést doměření daně z titulu daňového dluhu, který z toho vyplývá, bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku, Španělské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP.

[77] – Prospěch z promlčení totiž ze své podstaty umožňuje pouze zabránit důsledkům, které by mělo mít použití domněnky, což je odlišné v tom, že zjištění podvodu přetrvává. Skutečnost, že dotčená ustanovení automaticky neumožňují vyhnout se domněnce daňových podvodů pouze na základě skutečnosti, že se jedná o majetek pořízený během promlčeného období, se tedy sama o sobě nerovná nevyvratitelné domněnce podvodu.

[78] – Komise v tomto bodě odkazuje jak na znění čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob, tak na příklady konkrétního použití této právní úpravy. Viz bod 43 tohoto stanoviska.

[79] – Viz rozsudek ze dne 12. května 2005, Komise v. Belgie (C-287/03, EU:C:2005:282, bod 28).

[80] – Podotýkám, že argumenty španělské vlády uvádějí pouze čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob. Vzhledem k tomu, že se jedná o obecné zásady, chápu to však v tom smyslu, že se týkají i čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani.

2. K poměrné pokutě ve výši 150 % (druhá výtka)

113. Ve druhé výtce Komise tvrdí, že „automatické [uložení] poměrné pokuty ve výši 150 % v případě nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv nacházejících se v zahraničí nebo v případě pozdního předložení formuláře 720“ představuje nepřiměřené omezení.

a) Dotčená právní úprava

114. Tato výtka se týká pravidla obsaženého ve dvou dodatečných ustanoveních zákona č. 7/2012. Tato ustanovení sankcionují daňový přestupek vyplývající z použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob a podobné pravidlo obsažené v čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani. V tomto ohledu první dodatečné ustanovení zákona č. 7/2012 stanoví, že použití těchto ustanovení „stanoví daňový přestupek“, který bude považován za „velmi závažný“ a bude potrestán pokutou ve výši 150 %. Pokuta bude vypočtena na základě výše daně použitelné na hodnotu dotčeného majetku a dotčených práv.

b) Argumenty účastníků řízení

1) Argumenty Komise

115. Podle Komise je poměrná pokuta ve výši 150 % nepřiměřená jak z důvodu její přísnosti, tak i vzhledem k jejímu automatickému neměnnému charakteru.

116. Pokud jde o přísnost pokuty, sazba ve výši 150 % je výrazně vyšší než sazby progresivních sankcí použitelných v případě pozdního daňového přiznání, jelikož výše těchto sankcí je 5 %, 10 %, 15 % a 20 % v závislosti na tom, zda je prodlení 3, 6, 12 nebo více měsíců [81]. Tyto nižší sazby by měly být porovnány s poměrnou sazbou pokuty ve výši 150 %, protože v obou případech se jedná o reakce na pozdní předložení přiznání zdanitelných příjmů. Nejnižší zvýšení jsou však spojena s daňovým přiznáním přímo souvisejícím s *platební povinností*, zatímco nejpřísnější sankce ve výši 150 % je spojena s informačním přiznáním na formuláři 720, které je pouhou *formální povinností* poskytnout informace, která obecně neznamená zdanění.

117. Pokud jde o automatickou a neměnnou povahu pokuty, Komise *zaprvé* uvádí, že pokuta ve výši 150 % nemůže být nijak upravena, jelikož se tato sazba použije bez ohledu na úroveň informací, které mají vnitrostátní daňové orgány k dispozici [82], datum pořízení dotčeného majetku (před promlčenou dobou nebo během ní) a jednání daňového poplatníka, který zdaleka nemusel ve všech případech nesplnit informační povinnost, ale mohl ji pouze splnit s prodlením.

118. Pokud jde o možnost legalizace poskytnutou ve výkladovém stanovisku ze dne 6. června 2017, na které se odvolává španělská vláda, Komise podotýká, že podle tohoto výkladového stanoviska má daňový poplatník, který nesplnil oznamovací povinnost, možnost legalizovat svou situaci v souvislosti s přenesením daňové povinnosti provedeným po uplynutí lhůty z titulu daně z příjmu fyzických osob a doprovázeným zaplacením příslušné daně. V tomto případě se namísto pokuty ve výši 150 % uplatní daňová přirážka ve výši 20 %. Toto výkladové stanovisko však nelze zohlednit, protože nemá právní sílu zákona a žádný údaj v zákoně

[81] – Jedná se o článek 27 LFG.

[82] – Jak je vysvětleno v bodech 47 až 57 tohoto stanoviska, Komise je v první výtce toho názoru, že členské státy mají dostatečné prostředky k získání informací o majetku a právech držených v zahraničí za účelem zavedení vhodných daňových kontrol podle směrnice 2011/16.

č. 7/2012, který představuje právní rámec pro povinnost týkající se formuláře 720, neumožňuje dospět k závěru, že tato možnost existuje. Kromě toho datum zveřejnění výkladového stanoviska následuje po datu vydání odůvodněného stanoviska Komise, což brání jeho zohlednění. Pokud jde o praxi daňové správy před zveřejněním tohoto výkladového stanoviska, nezdá se, že by daňová správa umožňovala nahrazení pokuty ve výši 150 % daňovou přirážkou ve výši 20 % jednotně, ale spíše případ od případu. Z informací, které má Komise k dispozici, vyplývá, že před zveřejněním výkladového stanoviska mohlo v některých případech, kdy byl formulář 720 předložen po uplynutí stanovené lhůty, dojít k situaci, že vůči majiteli majetku a práv v zahraničí byla uplatněna pokuta ve výši 150 % pouze na základě skutečnosti, že nebyl schopen prokázat, že řádně a včas zaplatil daň z odpovídajících příjmů.

119. *Zadruhé* stejně jako v případě kvalifikace majetku nacházejícího se v zahraničí jako neodůvodněných kapitálových zisků neprovádí daňová správa žádné zvláštní šetření v případě nesplnění oznamovací povinnosti, pokud majitel majetku nemůže prokázat, že majetek odpovídá přiznaným a zdanitelným příjmům, což vede k nevyvratitelné domněnce daňového podvodu.

120. *Zatřetí* se Komise domnívá, že je rovněž nepřiměřené, že se současně použijí pokuta ve výši 150 %, zdanění dotčených příjmů a paušální pokuty, aniž se zohledňuje celkový daňový dluh, který z toho vyplývá. Zejména může dojít k případům, kdy celkový daňový dluh přesahuje hodnotu zdanitelného majetku a práv. Komise odkazuje na „případy, se kterými byla seznámena“ a uvádí dva příklady souběžného použití sankcí.

2) Argumenty španělské vlády

121. Španělská vláda bez dalšího podotýká, že posouzení přiměřenosti sankcí, ať už jde o poměrnou pokutu ve výši 150 % nebo paušální pokuty, je výhradně věcí vnitrostátních soudů, jelikož tyto sankce nejsou předmětem harmonizace na evropské úrovni.

122. Domnívá se však, pokud jde *zaprvé* o přísnost pokuty, že pokuta ve výši 150 % a nižší zvýšení, kterých se Komise dovolává, především nejsou srovnatelné. Pouze prvně uvedená pokuta má povahu sankce, jejímž cílem je potrestat jednání daňového poplatníka, který pouze splní informační povinnost, *aniž* legalizuje odpovídající daň, zatímco účelem nižších zvýšení je přimět daňové poplatníky, aby dodržovali stanovené lhůty, a odškodnit stát za škodu vzniklou v důsledku opožděného zaplacení daně.

123. Dále okolnost, že výkladové stanovisko ze dne 6. června 2017 následuje po odůvodněném stanovisku, nesmí bránit tomu, aby byl zohledněn výklad, který obsahuje. Jednak se totiž výkladová stanoviska omezují na výklad ustanovení a není možné je změnit nebo opravit. V důsledku toho z daňového výkladového stanoviska nevyplývá žádné nové použitelné ustanovení a příznivé účinky pro daňového poplatníka působí se zpětnou účinností až k datu vstupu ustanovení v platnost. Kromě toho není správné mít za to, že možnost legalizace není uvedena v zákoně. Tato možnost a její účinky jsou totiž obecně uznány v článku 27 a v čl. 179 odst. 3 LFG. Z této právní úpravy, která je posuzována ve výkladovém stanovisku, vyplývá, že je možné předložit dobrovolné opožděné legalizace bez sankce za nezaplacení, aniž jsou dotčeny případné daňové přirážky. Tato právní úprava se použije na všechna daňová přiznání, včetně legalizace majetku nacházejícího se v zahraničí, a byla v platnosti již v době přijetí zákona č. 7/2012. Možnost legalizace tedy existovala před zveřejněním výkladového stanoviska. Pokud jde kromě toho o tvrzení Komise ohledně praxe před zveřejněním výkladového stanoviska, Komise pouze uvádí, že možnost legalizace nelze uplatňovat jednotně, aniž v tomto ohledu poskytuje jakýkoliv konkrétní důkaz.

124. Kromě toho požadavky plynoucí ze zásady proporcionality stanovené ve španělském právu [83] umožňují rovněž správě měnit sankce za účelem zajištění, že odpovídají daňovým přestupkům, za které jsou uplatněny.

125. Poměrná pokuta ve výši 150 % mimoto netrestá nedodržení pouhé oznamovací povinnosti, ale zamlčení příjmů a opakované nezaplacení splatné daně, jinými slovy, daňové úniky. Vzhledem k tomu, že tato pokuta má trestat jednání daňového poplatníka, je vyloučeno měnit její sazbu v závislosti na úrovni informací, které mohou třetí strany poskytnout daňové správě.

126. *Zadruhé* španělská vláda zpochybňuje automatickou povahu pokuty. Jednak připomíná, že proto, aby mohla být uložena, musí být povinně splněny prvky, které zakládají přestupek, přičemž důkazní břemeno je v tomto ohledu na správě [84]. Kromě toho podle jejího názoru musí daňová správa rovněž prokázat vinu daňového poplatníka, což vyplývá zejména z článků 178, 179 a z čl. 183 odst. 1 LFG. Podle ní nemohou být ve španělském daňovém a správním systému sankce ukládány automaticky, a sankce může být uložena zejména pouze tehdy, pokud byla vina dostatečně prokázána a odůvodněna, přičemž důkazní břemeno ohledně skutkového stavu a viny nese zcela a výlučně správa na základě zásady presumpce neviny. Od vytvoření formuláře 720 z případů podání přiznání po stanovené lhůtě vedlo pouze 7,6 % k uložení daňové sankce.

127. Je proto nezbytné, aby vina byla předmětem zvláštního odůvodnění a aby byla prokázána dostatečně jasnými a podrobnými důkazy, které zahrnují odůvodnění, které vedlo k závěru o její existenci. Pro ilustraci španělská vláda odkazuje na soudní rozhodnutí [85], kterým se ruší uložená sankce, jelikož bylo rozhodnuto, že odůvodnění týkající se viny obsažené v rozhodnutí o uložení sankce není dostatečné. Uvádí rovněž číselné údaje, které v podstatě prokazují, že uložení této pokuty vždy podléhá posouzení: ze 781 kontrolních řízení vedlo pouze 296 k řízení o sankcích a z nich 108 [86] vedlo k uplatnění poměrné pokuty ve výši 150 % daňovou správou. Právní úprava tedy neobsahuje žádnou domněnku daňového podvodu.

128. *Zatřetí* za účelem odůvodnění přiměřenosti pokuty španělská vláda jednak tvrdí, že ji lze srovnávat pouze s jinými pokutami, které trestají opakované a systematické zamlčování majetku, které stanoví sankce ve výši 100 % až 150 % [87]. Sankce ve výši 150 % je tedy v mezích obecně stanovených v LFG pro závažné případy neuhrazení daňového dluhu. Kromě toho obecně v závažnějších případech, jako jsou případy daňových trestných činů, může sankce dosáhnout dokonce 600 % částky, která nebyla zaplacena [88]. Kromě toho její sazba ve výši 150 % může být snížena v případě souhlasu (30 %) nebo okamžité platby (25 %), a sankce tedy může být snížena na 78,75 %.

[83] – Španělská vláda podotýká, že obecně je ve správním právu v oblasti sankcí upravena zásada proporcionality v článku 29 Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (zákon č. 40/2015 o právním režimu veřejného sektoru), jehož odstavec 4 stanoví, že „[p]okud to odůvodňuje porovnání významu mezi pokutou, která má být uložena, a závažností jednání, které představuje protiprávní jednání, a okolnosti případu, může orgán příslušný k rozhodnutí uložit sankci na nižší úrovni“. V daňové oblasti je zásada proporcionality uvedena konkrétně v těchto ustanoveních: a) článek 3 LFG, nadepsaný „Zásady organizace a uplatňování daňového systému“, jehož odstavec 2 stanoví, že „[u]platňování daňového systému je založeno na zásadách proporcionality“, a b) článek 178 LFG, nadepsaný „Zásady sankční pravomoci v daňových záležitostech“, jehož druhý pododstavec stanoví, že „[s]e použijí zásady legality, trestnosti, odpovědnosti, proporcionality a úplné hospodářské soutěže“.

[84] – V tomto ohledu viz body 59 až 61 tohoto stanoviska.

[85] – Rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud), první senát, ze dne 14. února 2019 (R. G. 529/2016).

[86] – Poznamenávám, že existují pochybnosti o počtu případů, ve kterých byla uplatněna sankce ve výši 150 %. Španělská vláda totiž ve svém vyjádření odkázala jednou na 108 případů a podruhé na 129 případů.

[87] – Jedná se o čl. 191 odst. 4 LFG.

[88] – Španělská vláda odkazuje na článek 305 Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (organický zákon o trestním zákonu) ze dne 23. listopadu 1995 (BOE č. 281, ze dne 24. listopadu 1995).

129. Kromě toho tvrzení Komise týkající se (údajného) „současného použití“ formálního porušení ve vztahu k nepředložení formuláře 720 a věcného porušení ve vztahu k legalizaci neodůvodněných kapitálových zisků, je chybné. Pokud totiž daňová správa prokáže, že jednání daňového poplatníka je protiprávní, je třeba uložit hmotnou sankci, jelikož formální porušení je zahrnuto do tohoto věcného porušení na základě čl. 180 odst. 1 LFG [89]. Podle španělské vlády velmi úzká souvislost mezi legalizací neodůvodněných kapitálových zisků a nepředložením formuláře 720 znamená, že je nelze posuzovat samostatně, ale jako celek pro účely protiprávního jednání z důvodu souběhu nástrojů.

c) Posouzení

130. Bez dalšího uvádím, že na rozdíl od toho, co tvrdí španělská vláda, je třeba konstatovat, že Soudní dvůr je příslušný k posouzení výtek Komise týkajících se přiměřenosti sankcí [90].

131. Na podporu druhé výtky předložila Komise několik různých argumentů, z nichž každý má prokázat nepřiměřenou povahu pokuty ve výši 150 %. I když se domnívám, že většina těchto argumentů by měla být odmítnuta (oddíl 1), domnívám se, že s přihlédnutím k výsledku, který navrhuji ohledně první výtky Komise, je třeba vyhovět argumentu vycházejícímu z nepřiměřené povahy promlčecí lhůty (oddíl 2).

1) Jiné argumenty předložené Komisí, než je argument, který vychází z nepřiměřenosti promlčecí lhůty

132. Argumenty předložené Komisí v tomto ohledu vycházejí do značné míry z povahy a dosahu pokuty, jsou však zpochybněny španělskou vládou. Za účelem posouzení těchto argumentů [oddíl ii)] je proto v první řadě nezbytné určit tyto dva body [oddíl i)].

i) K povaze a dosahu pokuty

133. Nejprve na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, považuji za zjevné, že pokuta ve výši 150 % netrestá nesplnění pouhé *formální* povinnosti, ale nesplnění *věcné* povinnosti. Jak podotýká španělská vláda, což Komise ostatně nezpochybňuje, uložení této pokuty totiž předpokládá použití čl. 39 odst. 2 zákona o dani z příjmu fyzických osob a pravidla obsaženého v čl. 121 odst. 6 zákona o korporační dani, což znamená, že daňový poplatník má majetek v zahraničí, z něhož neuhradil daň, kterou měl uhradit. V tomto ohledu zdůrazňuji, že podle samotného znění prvního dodatečného ustanovení zákona č. 7/2012 se pokuta ve výši 150 % vypočítá na základě výše splatné daně, a je tedy přímo spojena s věcnou povinností zaplatit daň. Nesplnění formální povinnosti formuláře 720 je sankcionováno jinými prostředky, a to paušálními pokutami, které jsou předmětem třetí výtky Komise [91].

[89] – Toto ustanovení stanoví, že „[s]tejné jednání nebo opomenutí, které má být použito jako kritérium pro odstupňování protiprávního jednání nebo jako okolnost určující kvalifikaci protiprávního jednání jako závažného nebo velmi závažného, nemůže být sankcionováno jako nezávislé protiprávní jednání“.

[90] – I když jsou vzhledem k neexistenci harmonizace právních předpisů Unie v oblasti sankcí členské státy příslušné ke stanovení sankcí, které považují za vhodné, jsou nicméně povinny vykonávat svou pravomoc v souladu zejména se zásadou proporcionality. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, bod 67 a citovaná judikatura).

[91] – V tomto ohledu viz body 144 a 145 tohoto stanoviska.

134. Mimoto se domnívám, že argumenty předložené Komisí neumožňují odmítnout vysvětlení španělské vlády, že daňová správa musí za účelem použití pokuty prokázat také vinu daňového poplatníka. Zejména skutečnost, že dvě dodatečná ustanovení zákona č. 7/2012 sama o sobě neobsahují výslovné pravidlo viny, v žádném případě neznamená, že takové pravidlo není použitelné, jelikož je jasně stanoveno v právní úpravě, jak prokazuje španělská vláda. Komise tedy nepředložila požadované důkazy o tom, že pokuta je ukládána automaticky v případě nesplnění povinností spojených s formulářem 720. Z toho rovněž vyplývá, že Komise neprokázala, že jednání daňového poplatníka není zohledněno pro účely použití pokuty, ani že se jedná o nevyvratitelnou domněnku daňového podvodu.

135. Konečně, pokud jde o údajnou neměnnou povahu pokuty, sporné body mezi účastníky řízení se týkají zaprvé možnosti legalizovat dluh, jak je popsáno ve výkladovém stanovisku ze dne 6. června 2017, a zadruhé otázky souběhu sankcí [92].

136. Pokud jde o první bod, poznamenávám, že podle svého znění první dodatečné ustanovení zákona č. 7/2012 stanoví pevně pokutu ve výši 150 %. Španělská vláda přitom vysvětlila, že bez ohledu na toto znění je možnost přenesení daňové povinnosti obecně stanovena v článku 27 a v čl. 179 odst. 3 LFG, které se použijí rovněž na základě formuláře 720 od jeho vstupu v platnost. S přihlédnutím k těmto ustanovením, která mají právní sílu zákona, nepovažuji za relevantní, že výkladové stanovisko vstoupilo v platnost po lhůtě stanovené v odůvodněném stanovisku [93]. Podle mého názoru Komise neposkytla žádné další důkazy, které by toto vysvětlení umožnily odmítnout. Zejména skutečnost, že podle informací poskytnutých Komisí „se v některých případech mohlo stát“, že vůči majiteli majetku a práv v zahraničí byla uplatněna pokuta ve výši 150 % pouze na základě skutečnosti, že nebyl schopen doložit skutečnost, že řádně a včas zaplatil daň z odpovídajících příjmů, nepostačuje k prokázání požadovaného výše uvedenou judikaturou [94].

137. Pokud jde o otázku souběhu sankcí, mám rovněž za to, že Komise nepředložila důkazy, které by umožňovaly odmítnout vysvětlení španělské vlády, že z článku 108 LFG vyplývá, že formální protiprávní jednání je zahrnuto do věcného protiprávního jednání.

ii) K přiměřenosti pokuty

138. Poté, co byly upřesněny dosah a povaha pokuty, vyplývá z toho, že Komise neposkytla důkaz, že pokuta ve výši 150 % je ukládána automaticky a neměnně. Stále však existují situace, kdy bude uložena pokuta ve výši 150 % z důvodu, že se daňový poplatník dopustil zamlčení majetku. Pokutu v takové výši však nepovažuji za nepřiměřenou.

139. Vzhledem k tomu, že pokuta ve výši 150 % je uložena za účelem sankcionování systematického zamlčení majetku, nelze ji srovnávat s nižšími zvýšeními, kterých se dovolává Komise, uplatňovaných v případě pozdní platby. Naopak se stejně jako španělská vláda domnívám, že je vhodnější porovnat pokutu ve výši 150 % s pokutami stanovenými španělskými právními předpisy, které sankcionují opakované a systematické zamlčování majetku ve vnitrostátních situacích, které podle jejího názoru stanoví pokuty až do výše 150 %. Jelikož

92 – Naproti tomu není zpochybněno, že informace, které má správa k dispozici, nejsou zohledněny.

93 – Jak je vysvětleno v poznámce pod čarou 50 tohoto stanoviska, existence nesplnění povinnosti se musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku. Uvádím, že podle mého chápání se nejedná o možnost, která spadá do diskreční pravomoci správy.

94 – Viz judikatura citovaná v bodech 71 a 109 tohoto stanoviska.

Komise neposkytla žádný argument, který by umožňoval odmítnout toto srovnání, neposkytla důkaz o tom, že sankce uložená v případě majetku zamlčeného v zahraničí je přísnější než sankce uplatňované ve vnitrostátních případech.

140. Kromě toho mě nepřesvědčily ostatní argumenty předložené Komisí. Zejména skutečnost, že při uplatňování pokuty ve výši 150 % nejsou zohledněny informace, které má daňová správa k dispozici, nepovažuji samu o sobě za nepřiměřenou. Pokuta totiž trestá jednání daňového poplatníka, a sice systematické zamlčování majetku, a v tomto ohledu, jak je vysvětleno výše, se vypočítává výhradně na základě výše splatné daně. Stejně tak nepovažuji za nepřiměřenou ani skutečnost, že pokuta je uložena současně s vymáháním daně, jelikož se jedná o dvě částky odlišné povahy. Pouze pokuta je sankcí, která bude vypočtena právě na základě výše splatné daně.

2) Argument vycházející z úplné neexistence promlčení

141. Jeden z argumentů Komise, kterým se snaží prokázat automatickou povahu pokuty, vychází ze skutečnosti, že se pokuta vztahuje bez rozdílu na veškerý nepřiznaný majetek a veškerá nepřiznaná práva, aniž je zohledněno datum pořízení majetku. Tento argument chápu v tom smyslu, že je doplňkem argumentu, který Komise předložila v souvislosti s první výtkou, jelikož se domnívá, že vymáhání daní je nepřiměřené z důvodu úplné neexistence promlčení, stejně jako je nepřiměřená pokuta uložená za účelem sankcionování nezaplacení daně.

142. V tomto ohledu souhlasím s uvažováním Komise. Vzhledem k tomu, že považuji za nepřiměřenou skutečnost, že v případě nesplnění informační povinnosti týkající se nových bankovních účtů tak daňová správa může provést doměření daně z titulu daňového dluhu, který z něho vznikl, bez ohledu na pořízení dotčeného majetku, domnívám se rovněž v důsledku toho, že použití pokuty v této situaci je nepřiměřené.

143. S přihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby částečně vyhověl druhé výtce v části, v níž Španělské království tím, že ukládá poměrnou pokutu ve výši 150 % v případě nesplnění informační povinnosti týkající se nových bankovních účtů bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o EHP.

3. K paušálním pokutám (třetí výtka)

144. Ve třetí výtce Komise tvrdí, že „[uložení] paušálních pokut ve vyšší výši, než je výše sankcí stanovených obecným režimem sankcí za podobná protiprávní jednání, v případě nesplnění informační povinnosti týkajících se majetku a práv nacházejících se v zahraničí, nebo pozdního předložení formuláře 720“ představuje nepřiměřené omezení.

a) Dotčená právní úprava

145. Tato výtka se týká paušálních pokut stanovených osmnáctým dodatečným ustanovením odstavcem 2 LFG. Tento článek stanoví režim porušení a sankcí týkajících se nesplnění povinností spojených s formulářem 720. Podle tohoto ustanovení se za „velmi závažné“ daňové přestupky považuje pozdní oznámení informací stanovené formulářem 720 a zahrnutí neúplných, nepřesných nebo nepravdivých informací. Stanovené sankce jsou přísnější zaprvé v případě neúplných, nepřesných nebo nepravdivých informací, zadruhé v případě, kdy informace nebyla oznámena vůbec, a zatřetí v případě pozdního přiznání. Pro tyto první dvě

kategorie se tedy za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téhož účtu/majetku, nemovitosti/atd. použije paušální pokuta ve výši 5 000 eur, přičemž minimální výše pokuty činí 10 000 eur. V případě pozdního přiznání bez předchozí výzvy daňové správy je za každý údaj nebo soubor údajů týkajících se téhož účtu/majetku, nemovitosti/atd. stanovena pokuta ve výši 100 eur, přičemž minimální pokuta činí 1 500 eur.

b) Argumenty účastníků řízení

1) Argumenty Komise

146. Podle Komise, i když je přípustné, že držení majetku mimo vnitrostátní území může vyžadovat uplatnění zvláštních pokut z důvodu nesplnění odpovídající informační povinnosti, je alespoň třeba, aby byly zohledněny informace týkající se majetku drženého v zahraničí, které má daňová správa k dispozici. Jedinými kritérii použitými pro stanovení výše paušálních pokut jsou přitom počty údajů nebo skupin údajů týkajících se daného majetku.

147. V každém případě srovnání vnitrostátních situací a případů, kdy byly paušální pokuty uplatněny v rámci ustanovení týkajících se formuláře 720, ukazuje nepřiměřenou povahu dotčených pokut. Z tohoto srovnání vyplývá, že zvláštní paušální pokuty pro formulář 720 jsou 15, 50 nebo 66krát vyšší než pokuty uplatňované ve vnitrostátních situacích.

148. Komise konkrétně uvádí, že daňová povinnost předložit formulář 720 je informativní povahy a musí být kvalifikována jako formální povinnost, jelikož jeho předložení neumožňuje určit, ani zrušit jakýkoli daňový dluh, což umožňuje dospět k závěru, že nepředložení tohoto formuláře nezpůsobuje daňovým orgánům přímou hospodářskou újmu. Tato povinnost má rovněž formu povinnosti obecné povahy (která nevyplývá z individuální výzvy) adresované daňovému poplatníkovi, který je povinen formulář předložit (a nikoli třetí osobě). Za účelem stanovení souběžného režimu sankcí uplatňovaných ve vnitrostátních situacích [95] je třeba vzít v úvahu následující čtyři případy.

i) Nepředložení přiznání

149. Za účelem porovnání sankcí ukládaných v případě nesplnění této povinnosti se sankcemi ukládanými za podobné protiprávní jednání na vnitrostátní úrovni je třeba vzít v úvahu jednání uvedené v čl. 198 odst. 1 první a třetí odrážce LFG. Za nepodání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, které toto ustanovení klasifikuje jako méně závažný přestupek, lze uložit paušální pokutu ve výši 200 eur. Formulář 720 (osmnácté dodatečné ustanovení odstavec 2 LFG) stanoví v takovém případě pokutu ve výši 5 000 eur za údaj, přičemž minimální pokuta je stanovena na 10 000 eur a tato minimální částka je 50krát vyšší než výše stanovená pro protiprávní jednání uvedené v čl. 198 odst. 1 LFG.

[95] – Podle Komise, jelikož španělské právo nestanoví oznámení o informacích o majetku a právech nacházejících se ve Španělsku, není možné posoudit nepřiměřenou povahu opatření pouze určením toho, jaká sankce by byla uložena, pokud by na základě právní úpravy týkající se oznámení ve formuláři 720 nebyl zaveden zvláštní souběžný systém sankcí.

ii) Pozdní předložení přiznání bez předchozí výzvy daňových orgánů

150. V případě, že je formulář 720 předložen po uplynutí zákonem stanovené lhůty, ale dříve, než k jeho předložení finanční správa vyzve daňového poplatníka, jedná se o spontánní předložení přiznání, ale po uplynutí stanovené lhůty. Daňovým orgánům ani zde nevzniká žádná přímá hospodářská újma. Podobný přestupek na vnitrostátní úrovni je vymezen v čl. 198 odst. 2 LFG. V souladu s tímto ustanovením v případě, že je přiznání předloženo po uplynutí stanovené lhůty bez předchozí výzvy daňové správy, minimální a maximální sankce a meze činí polovinu pokut stanovených v čl. 198 odst. 1 LFG, a sice paušální pokuta ve výši 100 eur. Vzhledem k tomu, že osmnácté dodatečné ustanovení odstavec 2 LFG stanoví pokutu ve výši 100 eur za údaj, nejméně 1 500 eur, je minimální výše 15krát vyšší než výše sankce stanovené v čl. 198 odst. 2 LFG.

iii) Předložení přiznání obsahujícího neúplné, nesprávné nebo nepravdivé informace, které však bylo spontánně opraveno po uplynutí stanovené lhůty bez předchozí výzvy daňových orgánů

151. Tento případ se týká předložení přiznání včas, ale neúplným, nepřesným způsobem nebo s nepravdivými informacemi. V tomto případě však daňový poplatník tyto informace opraví dříve, než jej k tomu daňová správa vyzve (spontánní oprava, ale po uplynutí stanovené lhůty). Článek 198 odst. 2 LFG se rovněž použije obdobně na tento případ, jelikož tuto věc lze postavit na roveň případu předložení správného přiznání po uplynutí stanovené lhůty. Pokuta v takovém případě činí paušální částku 100 eur. Stejně tak v případě předložení formuláře 720 stanoví odstavec 2 osmnáctého dodatečného ustanovení LFG pokutu ve výši 100 eur za údaj, nejméně 1 500 eur, a jedná se tedy o sankci ve výši 15krát vyšší, než je výše sankce stanovené v čl. 198 odst. 2 LFG.

iv) Předložení formuláře 720 s neúplnými, nepřesnými nebo nepravdivými informacemi

152. Pokud jde o předložení přiznání ve stanovené lhůtě, které ovšem obsahuje neúplné, nepřesné nebo nepravdivé informace, aniž je daňový poplatník opraví, podobným protiprávním jednáním na vnitrostátní úrovni je protiprávní jednání stanovené v čl. 199 odst. 1 LFG. Toto ustanovení kvalifikuje jako přestupek předložení přiznání s neúplnými, nepřesnými nebo nepravdivými informacemi a pokuta stanovená v tomto článku dosahuje paušální částky 150 eur. Podle pravidel upravujících formulář 720 činí pokuta 5 000 eur za údaj, nejméně však 10 000 eur, a výše této sankce je tedy nejméně 66,66krát vyšší než výše sankce ukládané na základě čl. 199 odst. 2 LFG.

2) Argumenty španělské vlády

153. Španělská vláda tvrdí, že sankce, které Komise použila pro srovnání, nejsou vhodné, protože se nejedná o srovnatelné případy. V tomto ohledu zdůrazňuje tři hlavní znaky protiprávního jednání vyplývajícího z nesplnění povinností spojených s formulářem 720. Formulář 720 nejprve představuje daňové přiznání informativní povahy. Dále odpovídá přiznání s údaji finanční povahy. Konečně, týká se přiznání předloženého daňovým poplatníkem dotčeným danými informacemi.

154. Nejvhodnějším srovnáním je přiznání propojených transakcí, jelikož u dvou pokut jsou splněny tři předchozí znaky: jedná se o informační povinnosti, týkají se finančních hodnot a jedná se o přiznání předkládaná samotným daňovým poplatníkem, a nikoli třetí osobou.

155. Pokud jde o propojené transakce, tato vláda zdůrazňuje, že daňový poplatník musí zaznamenávat a uchovávat určené informace týkající se transakcí, které uskutečňuje s propojenými osobami a subjekty. V případě nesplnění této povinnosti čl. 18 odst. 13 zákona o korporační dani stanoví daňový přestupek v případě neposkytnutí těchto informací nebo jejich neúplného, nepřesného poskytnutí nebo s nepravdivými informacemi týkajícími se těchto propojených transakcí. Tento čl. 18 odst. 13 stanoví v bodě 1 sankci použitelnou v případě, kdy není nutné provést opravy posouzení, tedy pokud daňovým orgánům není způsobena žádná hospodářská újma, jelikož výše daně není dotčena, a bod 2 tohoto ustanovení upravuje sankci použitelnou v případě, že je nezbytné provést opravy posouzení. Proto stejně jako právní úprava formuláře 720 čl. 18 odst. 13 bod 1 zákona o korporační dani stanoví protiprávní jednání týkající se informační povinnosti – nezpůsobující hospodářskou újmu – které je finanční povahy a zatěžuje daňového poplatníka dotčeného danými informacemi. Sankce za tento druh protiprávního jednání spočívají v paušální pokutě ve výši 1 000 eur za každý opomenutý, nepřesný nebo nepravdivý údaj a 10 000 eur za soubor opomenutých, nepřesných nebo nepravdivých údajů.

156. Konečně, podle španělské vlády by se neměla brát v úvahu úroveň informací od třetích osob, které má správa k dispozici, jelikož paušální pokuty sankcionují pouze jednání daňového poplatníka.

c) Posouzení

157. Pokud jde o povahu paušálních pokut, podotýkám, že účastníci řízení se shodují v tom, že povinnost předložit formulář 720 představuje formální povinnost, jejíž nesplnění nezpůsobuje přímou hospodářskou újmu daňovým orgánům a má formu obecné povinnosti uložené přímo daňovému poplatníkovi.

158. Na základě tohoto uvedení považuji paušální pokuty za nepřiměřené z důvodů dovolávaných Komisí.

159. Pokud jde totiž o otázku, zda paušální pokuty uložené v případě nesplnění povinností spojených s formulářem 720 musí být porovnány s pokutami stanovenými v článcích 198 a 199 LFG nebo s pokutami za propojené transakce, sdílím názor Komise. Propojené transakce jsou totiž zvláštními transakcemi, a proto nejsou obecné povahy. Kromě toho podotýkám, že osmnácté dodatečné ustanovení odstavec 2 LFG přímo odkazuje na články 198 a 199 LFG, jelikož stanoví, že paušální pokuty nelze kumulovat s pokutami stanovenými v těchto ustanoveních. Tento odkaz mě vede k závěru, že vzhledem k neexistenci zvláštních sankcí stanovených v osmnáctém dodatečném ustanovení odstavci 2 LFG se použijí sankce stanovené v článcích 198 a 199 LFG.

160. V tomto ohledu konstatuji, že, jak Komise uvádí v bodech 147 až 152 tohoto stanoviska, což není zpochybněno španělskou vládou, pokuty uložené v případě nesplnění povinností spojených s formulářem 720 jsou 15, 50 a 66krát vyšší, než jsou pokuty uplatněné ve vnitrostátních situacích. I když členské státy disponují prostorem pro volné uvážení při stanovování vhodných sankcí [96], domnívám se nicméně, že sporné pokuty jsou natolik vysoké, že jsou nepřiměřené, aniž je zde třeba nutné rozlišit mezi jednotlivými kategoriemi majetku. Podle mého názoru je zjevné, že pokuty uložené za kategorii nových bankovních účtů jsou nepřiměřené, jelikož španělská

[96] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, bod 67 a citovaná judikatura).

daňová správa již disponuje takovými informacemi [97], a proto se domnívám, že je třeba s ohledem na velmi vysoké pokuty a na skutečnost, že pokuty sankcionují pouze nesplnění formální povinnosti, vyvodit stejný závěr pro ostatní kategorie majetku.

161. Konečně podotýkám, že skutečnost, že tyto pokuty mohou být podle informací poskytnutých španělskou vládou sníženy v souladu se zásadou proporcionality, nemůže vést k opačnému výsledku. Je třeba konstatovat, že možnost spadající do diskreční pravomoci správy nepostačuje k odstranění nesplnění povinnosti, které vyplývá z osmnáctého dodatečného ustanovení odstavce 2 LFG [98].

162. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba vyhovět třetímu žalobnímu důvodu v plném rozsahu.

F. K nákladům řízení

163. Podle článku 138 odst. 3 jednacího řádu Soudního dvora nese každý účastník řízení v případě částečného úspěchu a částečného neúspěchu vlastní náklady řízení, ledaže Soudní dvůr považuje s ohledem na okolnosti projednávané věci za odůvodněné, aby jeden účastník řízení nesl vlastní náklady řízení a nahradil část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení.

164. V projednávaném případě Komise požadovala, aby byla Španělskému království uložena náhrada nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že Španělské království nemělo úspěch v rámci třetí výtky a částečně v rámci první a druhé výtky Komise, je důvodné uložit Španělskému království náhradu poloviny nákladů řízení vynaložených Komisí.

V. Závěry

165. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1) Španělské království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru tím, že:

– stanovilo, že důsledkem nesplnění informační povinnosti týkající se nových bankovních účtů v zahraničí, nebo pozdního předložení formuláře 720, je kvalifikace tohoto majetku jako neodůvodněných kapitálových zisků bez ohledu na datum pořízení dotčeného majetku;

– stanovilo poměrnou pokutu ve výši 150 % použitelnou v případě nesplnění informační povinnosti týkající se nových bankovních účtů v zahraničí nebo pozdního předložení formuláře 720 bez ohledu na datum pořízení tohoto majetku;

– stanovilo vyšší paušální pokuty v případě nesplnění informační povinnosti týkající se majetku a práv v zahraničí nebo pozdního předložení formuláře 720, než jsou sankce stanovené v obecném režimu pro podobná porušení.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

[97] – Viz můj závěr k první výtce. Uvádím, že na rozdíl od poměrné pokuty ve výši 150 % paušální pokuty přímo sankcionují skutečnost, že informace požadované formulářem 720 nebyly poskytnuty. Skutečnost, že tyto informace nejsou vzaty v úvahu, proto považuji v tomto ohledu za nepřiměřenou.

[98] – Rozsudek ze dne 2. srpna 1993, Komise v. Francie (C-276/91, EU:C:1993:336, bod 25 a citovaná judikatura).

3) Španělské království ponese polovinu nákladů vynaložených Evropskou komisí.“