Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
H. SAUGMANDSGAARD ØE
fremsat den 15. juli 2021 [1]

**Sag C-788/19**

**Europa-Kommissionen**
**mod**

**Kongeriget Spanien**

»Traktatbrud – angivelse af aktiver, der besiddes i andre EU-medlemsstater og inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) – undladelse – uforholdsmæssige sanktioner – formular 720 – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – EØS-aftalens artikel 40 – proportionalitet – forældelsesfrist – direktiv 2011/16/EU – direktiv 2014/107/EU – gensidig bistand – automatisk udveksling«

## I. Indledning

1. Dette traktatbrudssøgsmål vedrører en skattelovgivning, som Kongeriget Spanien indførte i 2012 med det formål at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse for så vidt angår aktiver, der befinder sig uden for det spanske område. Denne lovgivning omfatter dels en forpligtelse til for personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, at angive visse af deres formuegoder og rettigheder i udlandet (en forpligtelse, der i Spanien opfyldes ved hjælp af »formular 720«), dels en række konsekvenser, der er forbundet med manglende overholdelse af denne forpligtelse. Disse konsekvenser indebærer for det første, at aktiverne kvalificeres som ubegrundet kapitalgevinst, og at de medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet, for det andet, at der pålægges en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150%, og for det tredje, at der pålægges faste bøder.

2. Europa-Kommissionen er af den opfattelse, at disse tre konsekvenser og de nærmere regler for deres anvendelse udgør uforholdsmæssige restriktioner, som krænker flere af de frie bevægeligheder, der er fastsat i EUF-traktaten og i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), særligt de frie kapitalbevægelser (artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40). Ifølge Kommissionen er restriktionerne uforholdsmæssige, bl.a. fordi der i forbindelse med disse tre konsekvenser pålægges særdeles strenge sanktioner for skatteyderens manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen, uden at der tages hensyn til den omstændighed, at den spanske skattemyndighed allerede har eller ville kunne have de pågældende oplysninger til deres rådighed i medfør af den ordning for udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, der er

[1] – Originalsprog: fransk.

fastsat i direktiv 2011/16/EU[2], som ændret ved direktiv 2014/107/EU[3] (herefter »direktiv 2011/16«). Kommissionen har derfor med dette traktatbrudssøgsmål nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til navnlig artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, idet det har truffet bestemmelse om disse tre konsekvenser.

3. Efter min redegørelse vil jeg foreslå Domstolen at give Kommissionen delvist medhold.

## II. Spansk ret

4. Den centrale lov, der er omhandlet, er 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 (lov nr. 7/2012 om ændring af de skatte-, afgifts- og budgetmæssige regler og om tilpasning af de finansielle regler med henblik på at styrke indsatsen på området for forebyggelse og bekæmpelse af svig) af 29. oktober 2012 (BOE nr. 261 af 30.10.2012) (herefter »lov nr. 7/2012«). Denne lov indførte bl.a. ordningen med formular 720, idet den ændrede flere love på beskatningsområdet. Nærmere bestemt er de forskellige bestanddele i ordningen med formular 720 fastsat i de love, som der henvises til i de følgende afsnit: Oplysningsforpligtelsen som sådan (afsnit 1), og, hvad angår de tre omtvistede konsekvenser, der er nævnt i indledningen til dette forslag til afgørelse, for det første, at aktiverne kvalificeres som ubegrundet kapitalgevinst, og at de medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet (afsnit 2 og 3)[4], for det andet, at der pålægges en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150% (afsnit 4)[5], og for det tredje, at der pålægges faste bøder (afsnit 1)[6].

### A. Ley 58/2003 General Tributaria (lov nr. 58/2003, den almindelige lov om skatter og afgifter) af 17. december 2003, som ændret ved lov nr. 7/2012 (herefter »LGT«)

5. 18. tillægsbestemmelse til LGT, der har overskriften »Forpligtelse til at afgive oplysninger om formuegoder og rettigheder i udlandet«, bestemmer:

»1. I overensstemmelse med denne lovs artikel 29 og 93 er afgiftspligtige personer forpligtet til at afgive følgende oplysninger til skattemyndighederne i henhold til de nærmere forskrifter, der fastsættes administrativt:

a) oplysninger om konti, der er oprettet i udlandet hos institutioner, der udøver bank- eller kreditvirksomhed, og i forhold til hvilke de berørte er indehavere eller begunstigede eller besidder enhver form for bemyndigelse eller råderet

b) oplysninger om alle værdipapirer, aktiver, værdier eller rettigheder, der udgør selskabskapital, egenkapital eller formue i enhver type enhed, eller om overdragelse af egenkapital til tredjemand, og i forhold til hvilke de berørte er indehavere, og som er anbragt i eller befinder sig i udlandet, samt oplysninger om livs- eller invalideforsikringer, som de er modtagere af, og

[2] – Rådets direktiv af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1).

[3] – Rådets direktiv af 9.12.2014 om ændring af direktiv 2011/16 (EUT 2014, L 359, s. 1, berigtiget i EUT 2012, L 50, s. 58, og i EUT 2013, L 162, s. 15).

[4] – Denne konsekvens er genstand for Kommissionens første klagepunkt.

[5] – Denne sanktion er genstand for Kommissionens andet klagepunkt.

[6] – Denne sanktion er genstand for Kommissionens tredje klagepunkt.

om livrenter eller ophørende livrenter, i forhold til hvilke de er begunstigede som følge af en kontant kapitaloverførsel, eller oplysninger om løsøre eller fast ejendom, som er erhvervet hos enheder i udlandet

c) oplysninger om fast ejendom og om rettigheder til fast ejendom, der er beliggende i udlandet, og som de er ejere af.

[…]

2. Ordning vedrørende overtrædelser og sanktioner.

Der foreligger en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, hvis de oplysningsangivelser, der er omhandlet i denne tillægsbestemmelse, ikke indgives inden for den fastsatte frist, eller hvis de nævnte angivelser indeholder ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger.

Der foreligger ligeledes en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, hvis de nævnte angivelser indgives på anden måde end ved hjælp af elektroniske, informationsteknologiske eller telematiske midler, såfremt det er bestemt, at der skal anvendes sådanne midler.

De ovennævnte overtrædelser er meget alvorlige og straffes efter følgende regler:

a) Manglende overholdelse af forpligtelsen til at indberette konti i kreditinstitutioner, der er beliggende i udlandet, straffes med en fast bøde på 5 000 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme konto, som burde have været opført i angivelsen, og for enhver oplysning, der er afgivet ufuldstændigt, unøjagtigt eller urigtigt, er minimumsbøden fastsat til 10 000 EUR.

   Bøden er på 100 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme konto, med en minimumsbøde på 1 500 EUR, når angivelsen er indgivet efter fristens udløb uden forudgående anmodning fra skattemyndigheden. Den samme sanktion finder anvendelse i tilfælde af, at angivelsen indgives på anden måde end ved hjælp af elektroniske, informationsteknologiske eller telematiske midler, såfremt det er bestemt, at der skal anvendes sådanne midler.

b) Manglende overholdelse af forpligtelsen til at indberette værdipapirer, aktiver, rettigheder, forsikringer og annuitetsaftaler, som er anbragt, som forvaltes, eller som er erhvervet i udlandet, straffes med en fast bøde på 5 000 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører hver enkelt formuebestanddel, alt efter hvilken kategori der er tale om, og som burde have været opført i angivelsen, og for enhver oplysning, der er afgivet ufuldstændigt, unøjagtigt eller urigtigt, med en minimumsbøde på 10 000 EUR.

   Bøden er på 100 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører hver enkelt formuebestanddel, alt efter hvilken kategori der er tale om, med en minimumsbøde på 1 500 EUR, når angivelsen er indgivet efter fristens udløb uden forudgående anmodning fra skattemyndigheden. Den samme sanktion finder anvendelse i tilfælde af, at angivelsen indgives på anden måde end ved hjælp af elektroniske, informationsteknologiske eller telematiske midler, såfremt det er bestemt, at der skal anvendes sådanne midler.

c) Manglende overholdelse af forpligtelsen til at indberette fast ejendom og rettigheder til fast ejendom, der er beliggende i udlandet, straffes med en fast bøde på 5 000 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme faste ejendom eller én og samme rettighed til en fast ejendom, som burde have været opført i angivelsen, og for enhver oplysning, der er afgivet ufuldstændigt, unøjagtigt eller urigtigt, er minimumsbøden fastsat til 10 000 EUR.

   Bøden er på 100 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme faste ejendom eller én og samme rettighed til en fast ejendom, med en minimumsbøde på 1 500 EUR, når angivelsen er indgivet efter fristens udløb uden forudgående anmodning fra skattemyndigheden. Den samme sanktion finder anvendelse i tilfælde af, at angivelsen indgives på anden måde end ved hjælp af elektroniske, informationsteknologiske eller telematiske midler, såfremt det er bestemt, at der skal anvendes sådanne midler.

   De overtrædelser og sanktioner, der er omhandlet i denne tillægsbestemmelse, skal ikke anvendes samtidigt med de overtrædelser og sanktioner, der er fastsat i denne lovs artikel 198 og 199.

3. De love, der gælder for hver skat eller afgift, kan indeholde bestemmelser om specifikke konsekvenser i tilfælde af manglende overholdelse af den oplysningsforpligtelse, der fremgår af denne tillægsbestemmelse.«

**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 (lov nr. 35/2006 om beskatning af fysiske personers indkomst og om delvis ændring af lov om selskabsbeskatning, lov om beskatning af ikke-hjemmehørende personers indkomst samt lov om formuebeskatning) af 28. november 2006, som ændret ved lov nr. 7/2012 (herefter »lov om beskatning af fysiske personers indkomst«)**

6. Artikel 39 i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, der har overskriften »Ubegrundet kapitalgevinst«, fastsætter:

»1. Ved ubegrundet kapitalgevinst forstås formuegoder eller rettigheder, hvis besiddelse, angivelse eller erhvervelse ikke svarer til indkomst eller kapital, som skatteyderen har indberettet, samt opførelse af ikke-eksisterende gæld i en angivelse i forbindelse med indkomstskat eller formueskat eller opførelse heraf i officielle fortegnelser eller registre.

Ubegrundet kapitalgevinst medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag for den beskatningsperiode, i hvilken den er blevet konstateret, medmindre skatteyderen godtgør, at vedkommende har erhvervet ejendomsretten til de pågældende rettigheder eller formuegoder inden for en fastsat frist.

2. Under alle omstændigheder behandles besiddelse, angivelse eller erhvervelse af formuegoder eller rettigheder, for hvilke den oplysningsforpligtelse, der er omhandlet i 18. tillægsbestemmelse til [LGT], ikke er blevet overholdt inden for de fastsatte frister, som ubegrundet kapitalgevinst og medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag for det tidligste skatteår, der ikke er omfattet af forældelse, og for hvilket der stadig vil kunne foretages regulering.

Bestemmelserne i dette stykke finder dog ikke anvendelse, hvis skatteyderen fremlægger bevis for, at de formuegoder eller rettigheder, som vedkommende er indehaver af, er erhvervet gennem

indkomst, der er indberettet, eller indkomst, der er oppebåret i skatteår, for hvilke vedkommende ikke var indkomstskattepligtig.«

**C. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (lov nr. 27/2014 om selskabsbeskatning) af 27. november 2014, som ændret ved lov nr. 7/2012 (herefter »lov om selskabsbeskatning«)**

7. Denne lovs artikel 121 med overskriften »Ikke-bogførte eller ikke-angivne formuegoder og rettigheder: formodet indkomst«, bestemmer i stk. 1-6:

»1. Formuebestanddele, som skatteyderen er i besiddelse af, og som ikke er opført i vedkommendes regnskab, formodes at være erhvervet gennem ikke-angivet indkomst.

Denne formodning består ligeledes i tilfælde af delvis tilsløring af erhvervelsesværdien.

2. Formuebestanddele, som ikke er opført i regnskabet, formodes at tilhøre skatteyderen, når denne er i besiddelse af de pågældende formuebestanddele.

3. Den ikke-angivne indkomst formodes at svare til erhvervelsesværdien for de formuegoder eller rettigheder, der ikke er opført i regnskabet, minus størrelsen af den tinglige gæld, der er indgået for at finansiere denne erhvervelse, og som ligeledes ikke er bogført. Beløbet kan under ingen omstændigheder være negativt.

Erhvervelsesværdien kontrolleres på grundlag af den tilhørende dokumentation eller, hvis dette ikke er muligt, på grundlag af de værdiansættelsesregler, der er fastsat i [LGT].

4. Der består en formodning for, at der er tale om ikke-angivet indkomst, når der er opført ikke-eksisterende gæld i skatteyderens regnskab.

5. Indkomst, der er fastlagt på grundlag af ovennævnte formodninger, skal henføres til det tidligste skatteår, der ikke er omfattet af forældelse, medmindre skatteyderen godtgør, at indkomsten svarer til et eller flere andre skatteår.

6. Under alle omstændigheder anses formuegoder eller rettigheder, for hvilke den oplysningsforpligtelse, der er omhandlet i 18. tillægsbestemmelse til [LGT], ikke er blevet overholdt inden for de fastsatte frister, for at være erhvervet gennem ikke-angivet indkomst, der skal henføres til det tidligste skatteår, der ikke er omfattet af forældelse, og for hvilket der stadig vil kunne foretages regulering.

Bestemmelserne i dette stykke finder dog ikke anvendelse, hvis skatteyderen fremlægger bevis for, at de formuegoder eller rettigheder, som vedkommende er indehaver af, er erhvervet gennem indkomst, der er indberettet, eller indkomst, der er oppebåret i skatteår, for hvilke vedkommende ikke var selskabsskattepligtig.«

## D. Lov nr. 7/2012

8. Følgende fremgår af første tillægsbestemmelse til denne lov, der har overskriften »Sanktionsordning i tilfælde af ubegrundet kapitalgevinst og formodet indkomst«:

»Ved anvendelsen af bestemmelserne i artikel 39, stk. 2, i lov nr. 35/2006 af 28. november 2006 om beskatning af fysiske personers indkomst og om delvis ændring af lov om selskabsbeskatning, lov om beskatning af ikke-hjemmehørende personers indkomst samt lov om formuebeskatning og artikel 134, stk. 6, i den konsoliderede udgave af lov om selskabsbeskatning, der er godkendt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004 af 5. marts 2004, fastsættes, hvilken overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen der anses for meget alvorlig, og som straffes med en bøde på 150% af sanktionen.

Sanktionen fastsættes på grundlag af værdien af det samlede beløb, der fremkommer ved anvendelse af de i det foregående stykke omhandlede artikler. […]«

## III. Den administrative procedure og retsforhandlingerne for Domstolen

9. Kommissionen henledte ved åbningsskrivelse af 20. november 2015 de spanske myndigheders opmærksomhed på den omstændighed, at visse aspekter, der var forbundet med forpligtelsen til at angive formuegoder og rettigheder i udlandet ved hjælp af formular 720, muligvis var uforenelige med EU-retten. Det fremgik af Kommissionens analyse, at konsekvenserne af manglende overholdelse af denne forpligtelse og den dertil hørende sanktionsordning var uforholdsmæssige under hensyntagen til de mål, der forfølges med den spanske lovgivning.

10. På grundlag af de spanske myndigheders svar af 29. februar 2016, hvori nævnte myndigheder bestred enhver uforenelighed mellem denne lov og EU-retten, fremsatte Kommissionen den 15. februar 2017 en begrundet udtalelse, hvori den i det væsentlige fastholdt det synspunkt, som den havde tilkendegivet i skrivelsen af 20. november 2015.

11. Ved skrivelser af 12. april 2017 og 31. maj 2019 besvarede de spanske myndigheder den begrundede udtalelse.

12. Da Kommissionen ikke fandt disse svar overbevisende, har den 23. oktober 2019 anlagt dette traktatbrudssøgsmål på grundlag af artikel 258 TEUF, idet den har nedlagt følgende påstande:

– Det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 21 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF, 56 TEUF og 63 TEUF samt EØS-aftalens artikel 28, 31, 36 og 40, idet det:

  – har truffet bestemmelse om, at manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720 indebærer, at nævnte aktiver kvalificeres som ubegrundet kapitalgevinst uden mulighed for at påberåbe sig forældelse

– automatisk pålægger en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150%, der anvendes ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720

– pålægger faste bøder ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720, der er strengere end de sanktioner, der er fastsat i den almindelige sanktionsordning for tilsvarende forseelser.

– Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

13. Kongeriget Spanien har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

14. Der har ikke været afholdt retsmøde, men begge parter har besvaret Domstolens skriftlige spørgsmål af 8. december 2020.

## IV. Bedømmelse

### A. Indledende bemærkninger vedrørende formular 720

15. Som jeg har anført i indledningen til dette forslag til afgørelse, blev den omtvistede lovgivning indført med det formål at iværksætte en strengere skattekontrol i en situation, hvor der består en væsentlig risiko for skattesvig og skatteunddragelse. Kommissionen har i denne forbindelse præciseret, at den på ingen måde har anfægtet Kongeriget Spaniens ret til at pålægge en oplysningsforpligtelse vedrørende formuegoder og rettigheder, der besiddes i udlandet, som f.eks. den forpligtelse, der er fastsat i formular 720. Kommissionen har ligeledes anerkendt, at den forpligtelse, der pålægges ved formular 720, kan være begrundet i nødvendigheden af at forebygge skattesvig og skatteunddragelse samt misbrug og i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol. Kommissionen har således alene anfægtet de konsekvenser, der er fastsat i tilfælde af manglende overholdelse af denne forpligtelse, idet den finder disse konsekvenser uforholdsmæssige.

16. Selv om Kommissionen ikke har anfægtet den i formular 720 fastsatte oplysningsforpligtelse som sådan, men de konsekvenser, der følger heraf i tilfælde af manglende eller for sen opfyldelse af forpligtelsen, finder jeg det hensigtsmæssigt at redegøre for anvendelsesområdet for denne oplysningsforpligtelse.

17. Forpligtelsen omhandler tre kategorier af formuegoder og rettigheder i udlandet: konti, der er oprettet hos finansielle enheder, værdipapirer, der udgør selskabskapital, og andre formuebestanddele, der anses for sådan kapital i medfør af lovgivningen, og fast ejendom [7]. Ifølge Kommissionens oplysninger skal de pågældende formuegoder og rettigheder angives, hvis den anslåede værdi for hver kategori ved afslutningen af skatteåret (eller i løbet af dette) overstiger 50 000 EUR. Angivelsen skal fornyes de efterfølgende år, hvis værdien af formuegoder og rettighe-

[7] – Jf. stk. 1 i 18. tillægsbestemmelse til LGT.

der i en given kategori stiger med mere end 20 000 EUR. Oplysningsforpligtelsen omfatter en forpligtelse til at afgive en række oplysninger for hver kategori af formuegoder og rettigheder [8], og angivelsen skal indgives ved hjælp af formular 720 inden for den frist mellem den 1. januar og den 31. marts, som følger referencebeskatningsperioden. Bortset fra de undtagelser, der er fastsat i lovgivningen [9], er de afgiftspligtige personer fysiske eller juridiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, uanset nationalitet, og som har bemyndigelse til at handle som indehavere, fuldmagtshavere eller begunstigede i forhold til de pågældende formuegoder og rettigheder, endog som fuldmagtshavere for så vidt angår bankkonti.

## B. De omhandlede friheder

18. Kommissionen har med sit søgsmål gjort gældende, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de friheder, der er fastsat i artikel 21 TEUF (borgere), 45 TEUF (arbejdskraft), 49 TEUF (etablering), 56 TEUF (tjenesteydelser) og 63 TEUF (kapital), såvel som de tilsvarende friheder i EØS-aftalen. Kommissionen har i denne forbindelse gjort opmærksom på, at selv om ordningen med formular 720 kan påvirke alle disse friheder, påvirker den omtvistede lovgivning særligt den frie bevægelighed for kapital, således at den spanske lovgivning alene skal undersøges under hensyntagen til denne frihed.

19. Jeg er delvist enig i denne opfattelse. Det følger nemlig af fast retspraksis, at når en national foranstaltning på én gang vedrører de frie kapitalbevægelser og den frie udveksling af tjenesteydelser, tager Domstolen i princippet alene stilling til foranstaltningen i forhold til den ene af disse to grundlæggende friheder, hvis det i lyset af den pågældende sags faktiske omstændigheder fremgår, at en af disse er helt sekundær i forhold til den anden og kan henføres til denne [10]. Det samme gør sig gældende for så vidt angår en national foranstaltning, der på én gang vedrører de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden [11].

20. Det er i denne henseende min opfattelse, at de frie kapitalbevægelser er den vigtigste frihed, som den omhandlede nationale foranstaltning vedrører. Den omtvistede nationale lovgivning omhandler nemlig i almindelighed den omstændighed, at personer, der er hjemmehørende i Spanien, besidder formuegoder eller rettigheder i udlandet, uden at en sådan besiddelse nødvendigvis antager form af erhvervelse af kapitalandele i enheder med hjemsted i udlandet eller hovedsageligt er begrundet i et ønske om at modtage finansielle tjenesteydelser i det pågældende land. Selv om den frie udveksling af tjenesteydelser og etableringsfriheden vel at

[8] – Ifølge Kommissionens oplysninger skal skatteyderen for så vidt angår *bankkonti* indberette fem oplysninger eller grupper af oplysninger: den finansielle institutions eller bankens navn, identifikation af bankkontoen, datoen for kontoens oprettelse eller lukning eller for afgivelse eller tilbagekaldelse af fuldmagten til at benytte kontoen, kontoens saldo pr. 31.12. samt gennemsnitssaldoen for årets sidste kvartal. For så vidt angår *værdier eller rettigheder* skal skatteyderen hovedsageligt indberette følgende oplysninger eller grupper af oplysninger: navn på den institution, der har udstedt værdipapirerne, eller på debitor for gælden, eller identifikation af retsforholdet, saldo på værdipapirerne (aktier eller obligationer) eller rettighederne pr. 31.12. med angivelse af antal og kategori hvad angår aktierne eller værdipapirerne samt disses nominelle værdi. For så vidt angår *livsforsikringer* og *livrenter eller ophørende livrenter* skal skatteyderen hovedsageligt indberette følgende oplysninger eller grupper af oplysninger: identifikation af forsikringsselskabet og dets hjemsted, identifikation af forsikringsaftalen eller de periodiske livrenter eller ophørende livrenter, der er gældende pr. 31.12., kontantværdien for så vidt angår forsikringsaftaler eller, for så vidt angår annuitetsaftaler, kapitaliseringsværdien. For så vidt angår *fast ejendom* skal skatteyderen hovedsageligt indberette følgende oplysninger eller grupper af oplysninger: identifikation af den faste ejendom med nærmere angivelse af ejendomstype, af, i hvilken stat, hvilken egn eller hvilket område den befinder sig, by, gade og nummer, erhvervelsesdato og erhvervelsesværdi, ligesom der for så vidt angår afhændelse eller overdragelse af fast ejendom kræves oplysninger om datoen for afhændelsen eller overdragelsen.

[9] – Ifølge Kommissionen gælder forpligtelsen til at afgive oplysninger ikke for fysiske og juridiske personer, der besidder formuegoder og rettigheder i udlandet, når sidstnævnte er opført i regnskabet på en personhenførbar og identificerbar måde.

[10] – Jf. i denne retning dom af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 39).

[11] – Jf. i denne retning dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 89-93), og af 28.2.2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 25-31).

mærke kan påvirkes, synes disse friheder imidlertid at være sekundære i forhold til de frie kapitalbevægelser, som de kan henføres under. Jeg er af den opfattelse, at der bør drages den samme konklusion for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed, som i det foreliggende tilfælde forekommer endnu mere marginal i forhold til den frie udveksling af tjenesteydelser og etableringsfriheden. Hvad angår unionsborgeres ret til at færdes frit som fastsat i artikel 21 TEUF er det min opfattelse, at Kommissionen ikke har påberåbt sig noget argument, der gør det muligt at vurdere, i hvilken henseende denne frihed ligeledes skulle være påvirket af den omtvistede lovgivning.

21. Det følger heraf, at den foreliggende sag skal bedømmes i lyset af de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40. For klarhedens skyld, og eftersom EØS-aftalens artikel 40 har samme retlige rækkevidde som artikel 63 TEUF[12], vil jeg i min bedømmelse alene henvise til artikel 63 TEUF.

## C. Hvorvidt der foreligger en restriktion for artikel 63 TEUF

### *1. Parternes argumenter*

22. Kommissionen er af den opfattelse, at lovgivningen om formular 720 udgør en restriktion for princippet om den frie bevægelighed for kapital som følge af den omstændighed, at den omtvistede lovgivning pålægger nogle specifikke regler vedrørende besiddelse af formuegoder og rettigheder i udlandet, som ikke gælder for tilsvarende aktiver, der befinder sig i Spanien. Anvendelsen af disse regler gør ifølge Kommissionen bl.a. overførsel af aktiver til udlandet mindre attraktiv for skatteyderne.

23. Ifølge den spanske regering udgør de sanktioner, der finder anvendelse på tilsidesættelser i forbindelse med formular 720, ikke en restriktion, eftersom indførelsen af sanktioner er strengt nødvendig for at gøre oplysningsforpligtelsen effektiv. Desuden kan personer, der af skattemæssige grunde skjuler deres aktiver, ikke nyde beskyttelse i henhold til den frie bevægelighed.

### *2. Bedømmelse*

24. Der hersker efter min opfattelse ingen tvivl om, at den omtvistede lovgivning udgør en restriktion.

25. Det følger nemlig af Domstolens faste praksis, at det navnlig udgør restriktioner for kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens investorer fra at foretage investeringer i andre medlemsstater eller forhindre eller begrænse deres muligheder herfor[13]. Som Kommissionen har gjort gældende, uden at den spanske regering har bestridt dette, indeholder ordningen med formular 720 en oplysningsforpligtelse og en række sanktioner, som i tilfælde af manglende overholdelse af denne forpligtelse gælder for personer, der er skattemæssigt hjemmehørende,

[12] – Jf. i denne retning dom af 11.6.2009, Kommissionen mod Nederlandene (C-521/07, EU:C:2009:360, præmis 33), og af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 51).

[13] – Jf. i denne retning bl.a. dom af 26.9.2000, Kommissionen mod Belgien (C-478/98, EU:C:2000:497, præmis 18), af 23.10.2007, Kommissionen mod Tyskland (C-112/05, EU:C:2007:623, præmis 19), og af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 44).

men besidder aktiver i udlandet, idet denne forpligtelse og disse sanktioner ikke gælder for tilsvarende aktiver, der befinder sig i Spanien. En sådan lovgivning kan således afholde hjemmehørende i denne medlemsstat fra at foretage investeringer i andre medlemsstater eller forhindre eller begrænse deres muligheder herfor.

26. Den spanske regerings argument om, at personer, der af skattemæssige grunde skjuler deres aktiver, ikke kan nyde nogen form for beskyttelse i henhold til den frie bevægelighed, kan i denne forbindelse ikke føre til et andet resultat. Det må konstateres, at det følger af selve ordlyden af artikel 65, stk. 1, litra b), TEUF, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser kan være begrundet, hvis den hindrer overtrædelser af medlemsstaternes ret og forskrifter på skatte- og afgiftsområdet. Denne bestemmelse forudsætter med andre ord, at en national foranstaltning som den omhandlede ikke kan undslippe definitionen af restriktioner som omhandlet i artikel 63 TEUF, alene fordi den har til formål at foretage skattekontrol eller at bekæmpe skattesvig [14].

## D. Hvorvidt der foreligger en mulig begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser

### *1. Parternes argumenter*

27. Ifølge Kommissionen finder den forskellige behandling, som Kongeriget Spanien har anvendt med udgangspunkt i det sted, hvor de pågældende aktiver befinder sig, ikke anvendelse på objektivt forskellige situationer som omhandlet i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. Med henblik på at vurdere, om der foreligger forskellige situationer for skatteydere, der besidder formuegoder og rettigheder på henholdsvis det nationale område og i udlandet, skal der tages hensyn til formålet med den omtvistede lovgivning [15]. Henset til det formål, der tilsigtes med denne lovgivning, nemlig forebyggelse og bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, består der ingen objektiv forskel på situationen for skatteydere, der er hjemmehørende i Spanien, alt efter om deres aktiver befinder sig på eller uden for det spanske område. I ingen af tilfældene kan det nemlig udelukkes, at en hjemmehørende, der har svigagtige intentioner, kan unddrage sig sine skattemæssige forpligtelser med hensyn til indkomst fra skjulte aktiviteter eller transaktioner [16].

28. I særdeleshed har den omstændighed, at skattemyndigheden ikke råder over de samme oplysninger vedrørende aktiver, der befinder sig i udlandet, og aktiver, der befinder sig på det nationale område, i modsætning til, hvad den spanske regering har gjort gældende, ingen betydning. Domstolen har desuden allerede forkastet et sådant argument [17]. Efter Kommissionens opfattelse kan restriktionen derimod være begrundet i nødvendigheden af at forebygge skattesvig og skatteunddragelse samt misbrug såvel som i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol [18].

[14] – Det samme gør sig gældende for så vidt angår de formål, der i tillæg til TEUF er anerkendt i Domstolens praksis, såsom forebyggelse af skattesvig og skatteunddragelse samt misbrug og nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol. Jf. eksempelvis dom af 4.3.2004, Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 27).

[15] – Jf. dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 45-48), og af 13.3.2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, præmis 46-48).

[16] – Jf. i denne retning dom af 11.6.2009, X og Passenheim-van Schoot (C-155/08 og C-157/08, herefter »dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot«, EU:C:2009:368, præmis 36-40).

[17] – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 36-40. Ifølge Kommissionen vil problemstillingen med hensyn til omfanget af de oplysninger, som skattemyndigheden har adgang til afhængigt af det sted, hvor de omhandlede aktiver befinder sig, derimod kunne undersøges i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede lovgivning er begrundet og forholdsmæssig.

[18] – Jf. dom af 4.3.2004, Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 27).

29. Den spanske regering har subsidiært gjort gældende, at såfremt Domstolen måtte fastslå, at der foreligger en restriktion, kan denne være begrundet.

30. For det første sondrer den omtvistede lovgivning som omhandlet i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret, vel at mærke i forhold til mulighederne for skattekontrol. Navnlig er de oplysninger, som de nationale myndigheder råder over vedrørende formuegoder og rettigheder, som hjemmehørende besidder i udlandet, fragmentariske, idet den internationale udveksling af skatteoplysninger er begrænset, herunder inden for Unionen, henset til forbuddet mod »fishing expeditions«. For så vidt angår en angivelsesforpligtelse udgør omfanget af oplysninger, som myndighederne råder over, det relevante kriterium med henblik på at afgøre, om hjemmehørende, hvis aktiver befinder sig på eller uden for det nationale område, befinder sig i sammenlignelige situationer.

31. For det andet er den spanske regering af den opfattelse, at restriktionen ligeledes er begrundet i almene hensyn, der imødekommer nødvendigheden af at forebygge skattesvig og skatteunddragelse samt misbrug eller nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol [19].

### *2. Bedømmelse*

32. Jeg er i lighed med Kommissionen af den opfattelse, at den forskellige behandling, der følger af den omhandlede lovgivning, ikke svarer til objektivt forskellige situationer som omhandlet i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. Denne omstændighed følger nemlig allerede af Domstolens praksis [20], og dette med rette, idet den modsatte opfattelse ville have til virkning at benægte, at der foreligger nogen som helst restriktion for de frie kapitalbevægelser, alene med den begrundelse, at de tilgængelige oplysninger om aktiver i udlandet ikke er tilstrækkelige, sammenlignet med de tilgængelige oplysninger om aktiver, der befinder sig på det nationale område.

33. Når dette er sagt, kan de formål, der forfølges med den omtvistede lovgivning, nemlig bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, således som Kommissionen og den spanske regering har anført, begrunde en restriktion, hvilket fremgår af såvel artikel 65, stk. 1, litra b), TEUF som af retspraksis [21].

34. Det centrale spørgsmål i den foreliggende sag er således, hvorvidt den omtvistede lovgivning er forholdsmæssig.

19 – Dom af 20.2.1979, Rewe-Zentral (sag 120/78, EU:C:1979:42).

20 – Jf. i denne retning dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 36-40, og dom af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 30-33).

21 – Jf. eksempelvis dom af 4.3.2004, Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 27).

## E. Hvorvidt den omhandlede lovgivning er forholdsmæssig

### *1. Om kvalificeringen af aktiver som ubegrundet kapitalgevinst uden mulighed for at påberåbe sig forældelse (første klagepunkt)*

35. Med det første klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at den omstændighed, »at manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen eller for sen indgivelse af formular 720 indebærer, at disse aktiver kvalificeres som ubegrundet kapitalgevinst uden mulighed for at påberåbe sig forældelse«, udgør en uforholdsmæssig restriktion.

### *a) Den omhandlede lovgivning*

36. Det første klagepunkt vedrører de regler, der fremgår af artikel 39 i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121 i lov om selskabsbeskatning. Disse bestemmelser, der i det væsentlige er identiske, vedrører ubegrundet kapitalgevinst og indeholder en almindelig regel og en særregel.

37. I henhold til den *almindelige* regel betragtes formuegoder eller rettigheder, hvis besiddelse, angivelse eller erhvervelse ikke svarer til indkomst eller kapital, som skatteyderen har indberettet, som ubegrundet kapitalgevinst og medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag for den beskatningsperiode, i hvilken skattemyndigheden har konstateret dem. Denne kapitalgevinst medregnes dog ikke i beskatningsgrundlaget, hvis skatteyderen godtgør, at vedkommende har erhvervet ejendomsretten til de pågældende rettigheder eller formuegoder inden for »en fastsat frist« [22]. Ifølge mine undersøgelser er myndighedens ret til at foretage efteropkrævning af skattegælden konkret underlagt en forældelsesfrist på fire år, som begynder at løbe fra dagen efter udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den pågældende angivelse [23]. I praksis kan en skatteyder, så vidt jeg forstår, således undgå, at disse aktiver medregnes i beskatningsgrundlaget, fire år efter, at disse aktiver burde have været angivet.

38. Hvad angår *særreglen* vedrører denne besiddelse, angivelse eller erhvervelse af formuegoder eller rettigheder, for hvilke den oplysningsforpligtelse, der er omhandlet i formular 720, ikke er blevet overholdt inden for de fastsatte frister. Sådanne formuegoder eller rettigheder behandles som ubegrundet kapitalgevinst og medregnes i det almindelige beskatningsgrundlag. Den ovennævnte forældelsesregel er imidlertid ikke fastsat for denne kategori af aktiver. I henhold til denne regel skal skatteyderen således for at undgå, at kapitalgevinst medregnes i beskatningsgrundlaget, fremlægge bevis for, at »de [nævnte] formuegoder eller rettigheder […] er erhvervet gennem indkomst, der er indberettet, eller indkomst, der er oppebåret i skatteår, for hvilke vedkommende ikke var [indkomst- eller selskabsskattepligtig]« [24].

[22] – Jf. artikel 39, stk. 1, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121, stk. 1-5, i lov om selskabsbeskatning.

[23] – Denne forældelsesfrist og de nærmere regler for dens anvendelse er fastsat i artikel 66, litra a), og artikel 67, stk. 1, litra a), i LGT.

[24] – Jf. artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning.

### *b) Parternes argumenter*

#### *1) Kommissionens argumenter*

39. Kommissionen har anført, at manglende opfyldelse af forpligtelsen til at indgive formular 720 inden for de fastsatte frister skaber en formodning for, at der er oppebåret en indkomst, der svarer til værdien af de pågældende formuegoder og rettigheder, og som betragtes som ubegrundet kapitalgevinst, samt at der heraf følger en forpligtelse til at betale skat af fysiske personers indkomst eller selskabsskat i forhold til den formodede indkomst, der svarer til den samlede værdi af de af indberetningspligten omfattede formuegoder og rettigheder.

40. Kommissionen anser ikke denne formodning for i sig selv at udgøre en uforholdsmæssig foranstaltning, når den følger af skatteyderens manglende opfyldelse af en materiel skattepligt i forbindelse med betaling af skatter eller afgifter [25]. Lovgivningen er imidlertid uforholdsmæssig, fordi skatteyderen ikke kan påberåbe sig forældelse for at undslippe denne formodning. Såfremt en indehaver af formuegoder og rettigheder i udlandet ikke har indgivet formular 720 inden for de fastsatte frister, kan vedkommende nemlig ikke påberåbe sig den forældelsesregel, hvorved skattemyndighedens søgsmålsfrist med henblik på berigtigelse af beskatningsgrundlagene fastsættes.

41. De argumenter, som Kommissionen har fremført med henblik på at godtgøre, at dette aspekt af reglen er uforholdsmæssigt, indebærer, således som jeg forstår disse argumenter, nærmere bestemt to dele.

42. Den første del vedrører den situation, hvor skatteyderen *faktisk har betalt* indkomstskat. Det drejer sig nærmere bestemt om den særlige situation, hvor erhvervelsen af formuegoder eller rettigheder i udlandet har fundet sted mere end fire år før, at fristen for den første indgivelse af formular 720 er begyndt at løbe [26], og hvor beskatningen af den indkomst, der er anvendt til erhvervelsen af disse formuegoder eller rettigheder, ligeledes har fundet sted for mere end fire år siden, samt hvor skatteyderen var indkomstskattepligtig på daværende tidspunkt, men ikke har noget bevis for sin indberetning af disse indtægter til skattemyndighederne [27]. Kommissionen er af den opfattelse, at når indehaveren af formuegoderne eller rettighederne i en sådan situation ikke er i stand til at bevise, at den pågældende indkomstskat er betalt, kan vedkommende heller ikke påberåbe sig forældelse for at undgå regulering fra skattemyndighedens side. Den omstændighed, at det ikke er muligt at bevise, at der er betalt indkomstskat svarende til aktiverne i udlandet, medfører således en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig. Kommissionen har erindret om, at det følger af fast retspraksis, at omstændigheder såsom den, at en hjemmehørende skatteyder besidder formuegoder i udlandet, ikke kan tjene som begrundelse for en formodning for, at der er tale om skattesvig eller skatteunddragelse [28].

[25] – Kommissionen har dermed anført, at fra det øjeblik, hvor kvalificeringen som ubegrundet kapitalgevinst følger af skatteyderens manglende opfyldelse af en materiel skattepligt i forbindelse med betaling af skatter eller afgifter, bevirker en sådan kvalificering en form for indkrævning af skattegælden på foranledning af skattemyndigheden med henblik på at berigtige forholdene for den skatteyder, der i første omgang ikke havde fulgt de gældende skatteregler.

[26] – For så vidt angår denne frist på fire år, jf. punkt 37 i dette forslag til afgørelse.

[27] – Når aktivet i udlandet er erhvervet i løbet af et skatteår, i forhold til hvilket skattemyndighedens ret til at fastlægge skattegælden eller kræve den betalt var forældet, er det ifølge Kommissionen i høj grad muligt, at skatteyderen ikke har gemt sin dokumentation for den skattemæssige indberetning af den indkomst, hvormed dette aktiv er erhvervet.

[28] – Jf. dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 60), og analogt dom af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 51).

43. Kommissionen har i denne forbindelse tilbagevist den spanske regerings argument, hvorefter bevisbyrden påhviler skattemyndigheden, således at det tilkommer denne at foretage passende undersøgelser med henblik på at kontrollere skatteyderens faktiske forhold og handle i overensstemmelse hermed. Ifølge Kommissionen er denne praksis ikke beskrevet i den omhandlede lovgivning, og der findes ingen dokumentation, der kan bevise, at den faktisk er blevet anvendt af de spanske myndigheder. Lovgivningen pålægger udtrykkeligt og restriktivt skatteyderen at bære bevisbyrden for indkomstangivelsen eller skattefritagelsen. Eksemplerne på konkret anvendelse af lovgivningen om formular 720 viser desuden, at bevisbyrden påhviler en indehaver af formuegoder eller rettigheder, der ikke har overholdt oplysningsforpligtelsen inden for de fastsatte frister.

44. Den anden del vedrører »helt manglende forældelse«. Kommissionen er således af den opfattelse, at der ved manglende opfyldelse af den oplysningsforpligtelse, der er fastsat i formular 720, eller for sen indgivelse af denne, består en virkning, hvorefter der ikke kan indtræde forældelse.

45. I denne henseende er Kommissionen nærmere bestemt *for det første* af den opfattelse, at manglende forældelse ikke er egnet til at nå det mål, der forfølges, idet den blotte indgivelse af formular 720 inden for de fastsatte frister gør det muligt for skatteyderen at bevare retten til den forældelse, der allerede er indtrådt på dette tidspunkt, selv om der åbenlyst er tale om et tilfælde af skatteunddragelse.

46. *For det andet* er det ikke nødvendigt med helt manglende forældelse for at nå de mål, der forfølges med den omhandlede lovgivning, i betragtning af de eksisterende instrumenter vedrørende udveksling af skatteoplysninger på EU-plan.

47. Kommissionen har nærmere bestemt præciseret, at den ikke har bestridt den omstændighed, at ingen af de instrumenter, der på det tidspunkt, hvor ordningen med formular 720 blev vedtaget i 2012, fandtes til udveksling af skatteoplysninger, gjorde det muligt at indhente brugbare oplysninger om formuegoder og rettigheder i udlandet. Ordningen for udveksling af oplysninger på EU-plan har imidlertid udviklet sig betydeligt mellem 2012 og 2017, og på det tidspunkt, hvor den begrundede udtalelse blev fremsat, dvs. den 15. februar 2017 – en dato, der bør iagttages ved Domstolens bedømmelse af de retlige rammer for det foreliggende søgsmål – gav de instrumenter, der fandtes til udveksling af oplysninger på EU-plan, medlemsstaterne mulighed for at indhente de nødvendige oplysninger om formuegoder og rettigheder i udlandet med henblik på at foretage passende skattekontrol.

48. *For det første* er de oplysninger, der skal indberettes ved hjælp af formular 720, nemlig i vidt omfang omfattet af direktiv 2011/16.

49. Kommissionen har til støtte for denne konstatering henvist til de specifikke bestemmelser, der vedrører de tre kategorier af formuegoder, som er omhandlet i formular 720.

50. For så vidt angår oplysninger om *bankkonti* har Kommissionen henvist til artikel 8, stk. 3a, i direktiv 2011/16 og til de bilag, der omfatter automatisk udveksling af oplysninger om bankkonti, herunder indskudskonti og forvaltningskonti. Denne udveksling af oplysninger vedrører »personer, hvorom der skal indberettes«. Omfattet er fysiske personer og enheder bortset fra: i) kapitalselskaber, hvis aktier regelmæssigt handles på et eller flere etablerede værdipapirmarkeder; ii) kapitalselskaber, der er tilknyttet et selskab, der er beskrevet i nr. i); iii) offentlige enheder; iv) internationale organisationer; v) centralbanker eller vi) finansielle

institutter [29].

51. I henhold til artikel 8, stk. 3a, litra a), i direktiv 2011/16 omfatter de oplysninger, der skal videregives gennem ordningen for automatisk udveksling, alle oplysninger, der er nødvendige for at identificere den person, der er kontohaver, den finansielle institution, hvor kontoen forvaltes, og selve kontoen. Oplysningerne omfatter ligeledes kontoens saldo eller værdi. For så vidt angår forvaltningskonti vedrører oplysningerne det samlede bruttobeløb af renter, det samlede bruttobeløb af udbytter og det samlede bruttobeløb af indkomst genereret med hensyn til de aktiver, der indestår på kontoen, og det samlede bruttoafkast ved salg eller indløsning af finansielle aktiver. For så vidt angår en indskudskonto omfatter de oplysninger, der skal udveksles, det samlede bruttobeløb af renter betalt til eller tilskrevet kontoen i løbet af kalenderåret eller anden relevant indberetningsperiode. For så vidt angår enhver anden konto bør oplysningerne omfatte det samlede bruttobeløb betalt til eller godskrevet kontohaveren.

52. I overensstemmelse med nævnte artikel 8, stk. 3a, litra a), er de oplysninger, der er omfattet af automatisk udveksling, tilstrækkelige til, at det indkomstskattebeløb, der følger af besiddelsen af bankkonti i udlandet, kan fastsættes.

53. Dernæst har Kommissionen påpeget, at den automatiske udveksling af oplysninger, der er indført ved direktiv 2011/16, pålægger personer, der skal foretage en indberetning, en forpligtelse til at inkludere oplysninger om *værdier*, der besiddes i en anden medlemsstat. Hvad angår værdier, der besiddes gennem indskudskonti eller forvaltningskonti, er de oplysninger, der udveksles, i langt de fleste tilfælde de samme som dem, der vedrører bankkonti, hvilket ligeledes i dette tilfælde gør det muligt at fastsætte det tilsvarende indkomstskattebeløb.

54. Hvad angår *livsforsikringsrettigheder eller -aftaler*, der ikke er omfattet af andre EU-retsakter, kan disse ligeledes i henhold til artikel 8, stk. 1, litra c), i direktiv 2011/16 gøres til genstand for automatisk udveksling af oplysninger vedrørende enhver beskatningsperiode. I et sådant tilfælde vedrører oplysningerne personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, hvad enten der er tale om fysiske personer eller enheder, og gør det muligt for medlemsstaternes skattemyndigheder at fastsætte størrelsen af den skat, der finder anvendelse på denne indkomst.

55. Endelig vedrører de oplysninger om *fast ejendom*, der kan gøres til genstand for automatisk udveksling i henhold til det nævnte direktivs artikel 8, stk. 1, litra e), både ejendomsret til og indtægt fra disse formuegoder, uanset om de tilhører fysiske personer eller enheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat. Disse oplysninger gør det muligt at fastsætte den indkomstskat, der svarer til disse formuegoder og rettigheder.

56. *For det andet* kan medlemsstaternes skattemyndigheder, selv om ordningen for *automatisk* udveksling af oplysninger ikke omfatter alle de oplysninger, der er underlagt indberetningspligten i henhold til formular 720 [30], ikke desto mindre i disse tilfælde gøre brug af udveksling af oplysninger *efter anmodning* (ikke-automatisk) som fastsat i artikel 5, 6 og 7 i direktiv 2011/16.

[29] – Jf. afdeling VIII, punkt D.2, i bilag I til direktiv 2011/16.

[30] – Ifølge Kommissionen gælder dette for bankkonti og værdier, når indehaverne heraf er børsnoterede selskaber og disses tilknyttede virksomheder eller finansielle institutioner. Ordningen for automatisk udveksling af oplysninger omfatter ifølge Kommissionen heller ikke oplysninger om personer, der er fuldmagtshavere (ikke indehavere), for så vidt angår visse finansielle konti, der er omhandlet i formular 720. Den omfatter ligeledes ikke oplysninger om værdier, der ikke besiddes gennem konti i finansielle institutioner.

57. *For det tredje* har Kommissionen fremhævet den omstændighed, at de angivelige mangler, som den spanske regering har påberåbt sig vedrørende den ordning for udveksling af oplysninger, der findes på EU-plan, ikke kan påvirke denne realitet. Det fremgår af Domstolens faste praksis, og navnlig af dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [31], at de ordninger om gensidig bistand, der findes mellem medlemsstaternes myndigheder, er tilstrækkelige til at gøre det muligt for en medlemsstat at gennemføre en efterprøvelse af rigtigheden af de skattepligtiges angivelser vedrørende deres indkomst, der er oppebåret i en anden medlemsstat. Domstolen har ligeledes fastslået, at det heraf følger, at selv om samarbejdsinstrumenterne ikke altid fungerer hurtigt og tilfredsstillende i praksis, bør medlemsstaterne ikke kunne påberåbe sig eventuelle vanskeligheder ved at indhente de krævede oplysninger eller mangler, som kan opstå i samarbejdet mellem deres skattemyndigheder, med henblik på at begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er garanteret ved traktaten.

58. *For det tredje* og under alle omstændigheder er Kommissionen af den opfattelse, at selv om den omstændighed, at de oplysninger, som en medlemsstat råder over med hensyn til formuegoder eller rettigheder, som medlemsstatens hjemmehørende besidder i udlandet, er utilstrækkelige, kan begrunde en *forlænget* frist for efteropkrævning, for så vidt som det med denne tilsigtes at give skattemyndighederne mulighed for at anvende ordningerne om gensidig bistand [32], kan denne omstændighed ikke begrunde en *helt manglende* forældelsesregel, hvilket i almindelighed er forbeholdt de mest alvorlige tilfælde af overtrædelser af menneskerettighederne.

*2) Den spanske regerings argumenter*

59. Hvad angår første del af Kommissionens argumentation har den spanske regering bestridt, at der foreligger en uafkræftelig formodning for, at der er tale om svig. Den har i denne forbindelse præciseret, at artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst [33] er en bestemmelse om bekæmpelse af svig, men at den ikke indeholder regler om en formodning for, at der er tale om svig. Med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse skal skattemyndigheden nemlig bevise to forhold: for det første den omstændighed, at skatteyderen ikke har angivet de aktiver, der svarer til formular 720, selv om vedkommende var forpligtet hertil, og for det andet den omstændighed, at skatteyderen ikke har betalt indkomstskat i forbindelse med erhvervelsen af disse aktiver.

60. Den omstændighed, at en skatteyder ikke har gemt angivelsen for det skatteår, i hvilket vedkommende hævder at være blevet beskattet, indebærer ikke, at myndigheden automatisk antager, at vedkommende er i besiddelse af ubegrundet kapitalgevinst. I sådanne tilfælde skal skattemyndigheden undersøge det af skatteyderen påberåbte forhold, og hvis den ikke gør det, kan den omstændighed, som ligger til grund for formodningen, ikke fastslås (dvs. at skatteyderen ikke er blevet beskattet af den omhandlede indkomst), og der er ikke anledning til at antage, at der er tale om ubegrundet kapitalgevinst. I tvivlstilfælde er der ikke grundlag for at foretage regulering, eftersom en af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for formodningen,

[31] – Dom af 6.6.2013 (C-383/10, EU:C:2013:364, præmis 52 og 53).

[32] – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 62-75, og dom af 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 35).

[33] – Jeg noterer, at Kommissionen i sit søgsmål ikke har præciseret, hvilke bestemmelser i spansk ret det første klagepunkt vedrører. I forbindelse med retsforskrifterne vedrørende søgsmålet har den imidlertid henvist til både artikel 39 i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121 i lov om selskabsbeskatning. Jeg forstår derfor Kommissionens første klagepunkt således, at det vedrører begge bestemmelser. Jeg skal i denne henseende anføre, at den spanske regering, når den i svarskriftet henviser til Kommissionens første klagepunkt, alene nævner artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst. Eftersom den spanske regering har nedlagt påstand om, at søgsmålet afvises i sin helhed, forstår jeg ikke desto mindre de argumenter, som den spanske regering har fremført vedrørende artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, således, at de også omfatter artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning.

ikke er blevet bevist. Hvis skatteyderen derimod ønsker at undslippe anvendelsen af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst med den begrundelse, at vedkommende tidligere ved hjælp af formular 720 har angivet den indkomst, hvormed de ikke-angivne formuegoder eller rettigheder er erhvervet, vil det være tilstrækkeligt for vedkommende at oplyse, i hvilke tidligere skatteangivelser denne indkomst er indberettet. Skattemyndigheden vil herefter være forpligtet til at kontrollere dette forhold.

61. Til støtte for disse konstateringer har den spanske regering henvist til flere bestemmelser om bevisbyrden [34]. Denne påhviler således skattemyndigheden, hvilket fremgår klart af den lovgivning, der er omhandlet i fodnote 34 i dette forslag til afgørelse. Den spanske regering har ligeledes eksempelvis henvist til en dom, der vedrører en berigtigelse efter artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, hvorved den pågældende skatteansættelse blev annulleret, idet Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager, Spanien) var af den opfattelse, at skatteyderen havde hævdet at være blevet beskattet og havde fremlagt den dokumentation, som vedkommende var i besiddelse af, samt at myndigheden ikke havde gjort nogen indsats for at fremlægge relevant bevis for det modsatte [35].

62. Med hensyn til anden del af Kommissionens argumentation har den spanske regering for det første anført, at Kommissionen har lagt en fejlagtig forudsætning til grund, for så vidt som den har antaget, at ordningen med formular 720 ikke indeholder adgang til forældelse. Det drejer sig nemlig i virkeligheden om en konkret anvendelse af princippet om »actio nata«, hvorefter forældelsesfristen vedrørende en rettighed eller en handling først kan begynde at løbe fra det øjeblik, hvor indehaveren heraf har fået kendskab til eksistensen af denne rettighed eller denne handling [36]. Anvendelsen af dette princip indebærer således, at en forældelsesfrist på fire år [37] begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden har fået kendskab til de forhold, der er forbundet med skattepligten, og som giver den mulighed for at indlede en undersøgelse, uanset om dette sker ved hjælp af oplysninger fra en anden stat gennem en automatisk eller frivillig ordning for udveksling af oplysninger, eller gennem skatteyderen eller tredjemand. Der er dermed ikke tale om manglende forældelse.

[34] – I forbindelse med kontrolproceduren med henblik på anvendelsen af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst fremgår det for det første af artikel 105, stk. 1, i LGT, der har overskriften »Bevisbyrde«, at »[i] skattesager skal en person, der gør sin ret gældende, bevise de faktiske omstændigheder, der ligger til grund herfor«. For det andet henvises der i artikel 102 i LGT, der har overskriften »Meddelelse om skatteansættelse«, i stk. 2, litra c), til »[b]egrundelsen for skatteansættelsen, når denne ikke svarer til de oplysninger, som skatteyderen har afgivet, eller til den anvendelse eller fortolkning af lovgivningen, som skatteyderen har lagt til grund, med angivelse af de væsentligste faktiske omstændigheder og forhold, der ligger til grund for skatteansættelsen, og retsgrundlaget herfor«, som en oplysning, der nødvendigvis skal fremgå af en sådan ansættelse. For det tredje har den spanske regering henvist til »teorien om bevisgenstandens nærhed«, der fremgår af artikel 217 i Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (lov om civil retspleje af 7.1.2000) (BOE nr. 7 af 8.1.2000), og hvorefter det skal iagttages, at hver part i tvisten skal have mulighed for og adgang til at fremlægge beviser. Selv om hver part principielt skal bevise de faktiske omstændigheder, som påberåbes til vedkommendes fordel i medfør af artikel 106, stk. 1, i LGT, bevirker anvendelsen af »teorien om bevisgenstandens nærhed«, at skattemyndigheden, såfremt skatteyderen erklærer, at vedkommende ikke har gemt sin skattemæssige dokumentation med henblik på at bevise, at beskatningen har fundet sted, skal søge efter disse oplysninger i sine arkiver for at kontrollere, om vedkommende faktisk er blevet beskattet. For det fjerde fremgår disse regler og principper ligeledes af Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (lov om den fælles administrative procedure af 1.10.2015) (BOE nr. 236 af 2.10.2015). Endelig og for det femte fastsættes det i artikel 141 og 145 i LGT, at det tilkommer skattemyndighederne at »undersøge de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for de skattemæssige forpligtelser, med henblik på at opdage forpligtelser, som myndigheden ikke har haft kendskab til«, og at »[e]fterprøve, at de angivelser, som skatteyderne har indgivet, er sandfærdige og nøjagtige«.

[35] – Afgørelse af 16.1.2019 fra Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager) (R. G. 4253/2016).

[36] – Ifølge den spanske regering er denne regel om »actio nata« fastsat i almindelighed i artikel 1969 i den spanske civillovbog (*Gaceta de Madrid* – nu »BOE« – nr. 206 af 25.7.1889). Den spanske regering har anført, at anvendelsen af reglen om »actio nata« ikke er i strid med ordlyden af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, som ikke nævner, at der ikke skulle kunne ske forældelse, og den følger endvidere af bestemmelsens ånd og af en systematisk fortolkning i overensstemmelse med målsætningen for det retlige begreb om forældelse.

[37] – Jf. for så vidt angår fristen på fire år punkt 37 og fodnote 23 i dette forslag til afgørelse.

63. Når dette er præciseret, har den spanske regering nærmere bestemt anført, at princippet om »actio nata« ikke finder anvendelse, når formuegoderne befinder sig i Spanien. Denne forskellige behandling i forbindelse med forældelse mellem aktiver, der befinder sig i Spanien, og aktiver, der befinder sig i udlandet, følger imidlertid et objektivt hensyn.

64. *For det første* kan den spanske skattemyndighed på det spanske område udøve sine beføjelser uden begrænsninger med hensyn til hvilke som helst formuegoder og rettigheder, navnlig i form af »fishing expeditions« (tilfældige anmodninger), men den kan ikke gøre det, når disse formuegoder og disse rettigheder befinder sig i udlandet. Den spanske regering har i denne forbindelse erindret om, at ubegrundet kapitalgevinst svarer til formuegoder og rettigheder, som skattemyndigheden ikke har noget kendskab til, og hvis blotlæggelse ville kræve, at den foretog en undersøgelse, som den ikke ville kunne gennemføre fuldt ud, idet dens embedsmænd f.eks. ikke kan handle uden for det spanske område. Henset til disse vanskeligheder er det fuldt ud begrundet, at forældelsesfristen begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor det er kendt, at disse formuegoder og rettigheder befinder sig i udlandet og har genereret ikke-angivet indkomst, der ikke har kunnet gøres til genstand for en undersøgelse med de midler, der ville være blevet iværksat, hvis de var genereret på det spanske område.

65. Domstolen har i denne forbindelse anerkendt, at der findes særlige forældelsesordninger, når en medlemsstat skal udøve sine beføjelser med hensyn til formuegoder og rettigheder i udlandet [38]. Domstolen har ligeledes fastslået, at de forskellige præklusionsfrister, der gælder for afgiftspligtige personers rettigheder sammenlignet med afgiftsmyndighedens rettigheder er begrundet i den omstændighed, at myndigheden først får kendskab til de nødvendige oplysninger og først kan handle på det tidspunkt, hvor afgiftsangivelsen er indgået til myndigheden [39], hvilket i særdeleshed finder anvendelse i de tilfælde, hvor formuegoderne og/eller rettighederne er blevet holdt skjult, og hvor det er praktisk talt umuligt at indhente oplysninger om disse med de nuværende instrumenter.

66. *For det andet* har den spanske regering anfægtet det af Kommissionen anførte om, at de samarbejdsinstrumenter, der findes inden for Unionen, er tilstrækkelige. Den nævnte regering har i denne henseende fremført flere argumenter, der kan sammenfattes som følger.

67. Den spanske regering har indledningsvis præciseret, at eftersom Kommissionens søgsmål ikke tager sigte på, at visse aspekter af bestemmelserne i formular 720 erklæres ugyldige fra datoen for den begrundede udtalelse, dvs. den 15. februar 2017, er det retstilstanden for gensidig international bistand i 2012 – det år, hvor formular 720 blev indført – og ikke februar 2017, der skal undersøges. Når dette er sagt, er den nævnte regering under alle omstændigheder af den opfattelse, at de instrumenter, der til dato findes på området for international udveksling af oplysninger, fortsat er utilstrækkelige med henblik på at afgøre, om der eventuelt i spanske skatteyderes formue indgår formuegoder og rettigheder af økonomisk indhold og med skattemæssig rækkevidde i udlandet.

38 – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 86.

39 – Jf. dom af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 50 ff.).

68. Den spanske regering har i denne forbindelse for det første fremhævet, at Kommissionen har anerkendt, at de oplysninger, der er indhentet ved hjælp af formular 720, ikke er fuldstændigt sammenfaldende med de oplysninger, der kan indhentes i henhold til direktiv 2011/16 [40].

69. Dernæst har den nævnte regering fremhævet, at automatisk udveksling som omhandlet i artikel 3, nr. 9), litra a), i direktiv 2011/16 er underlagt princippet om »tilgængelige oplysninger«, forstået som »de oplysninger i sagsakterne i den medlemsstat, der meddeler [dem], som kan indhentes i medfør af procedurerne til indsamling og behandling af oplysninger i den pågældende medlemsstat«. Følgelig kan det forekomme, at den stat, hvori kilden til de pågældende indtægter befinder sig, ikke råder over de oplysninger, der er genstand for den automatiske udveksling, enten fordi dens nationale lovgivning ikke beskatter visse indtægter eller visse formuegoder og ikke kræver oplysninger herom, eller fordi den person, der skal afgive oplysningerne, hvad enten der er tale om den afgiftspligtige person eller en tredjemand, ikke har indberettet de indtægter eller det formuegode, der er genstand for oplysningerne. Den nævnte regering er af den opfattelse, at Domstolen i dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot [41] fastslog, at skattekontrol, der pålægges af en medlemsstat, ikke kan afhænge af en anden medlemsstats eller et tredjelands adfærd, i det foreliggende tilfælde de oplysninger, der er tilgængelige med henblik på det konkrete tilfælde. Hvad i øvrigt angår oplysninger om bankkonti som omhandlet i artikel 8, stk. 3a, i direktiv 2011/16 kan skattemyndigheden ikke være sikker på at modtage de oplysninger, som den har behov for med hensyn til allerede eksisterende konti i dette direktivs forstand, dvs. konti, som føres pr. 31. december 2015 [42], eftersom skatteyderens bopæl for disse kontis vedkommende fastlægges i henhold til national lovgivning, som således kan være forskellig fra den ene medlemsstat til den anden.

70. Endelig er den spanske regering af den opfattelse, at selv om retstilstanden for udveksling af oplysninger har ændret sig betydeligt i de seneste år, må det ikke desto mindre konstateres, at den nuværende situation langt fra kan sammenlignes med den nationale situation, og at den praktiske og effektive gennemførelse heraf sandsynligvis vil kræve tid for at blive behørigt tilpasset, henset til dens kompleksitet, til de mange berørte stater og til de forskellige nationale lovgivninger og praksis.

### *c) Bedømmelse*

71. Jeg erindrer om, at det ifølge fast retspraksis påhviler Kommissionen under en traktatbrudssag at godtgøre, at det hævdede traktatbrud foreligger. Det er Kommissionen, som skal fremføre de omstændigheder, der er nødvendige, for at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, og Kommissionen kan ikke påberåbe sig nogen formodning herom [43]. Som jeg vil redegøre for, er jeg af den opfattelse, at Kommissionen i det foreliggende tilfælde i vidt omfang ikke har fremført de omstændigheder, der er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om det hævdede traktatbrud foreligger.

[40] – Ifølge den spanske regering omfatter dette direktiv bl.a. ikke oplysninger om værdipapirer (aktier, kapitalandele), rettigheder og indkomst, som er anbragt, som forvaltes, eller som er erhvervet eller oppebåret i en anden medlemsstat, og som er genstand for indberetningen af oplysninger, eller oplysninger om rettigheder til fast ejendom, bortset fra ejendom, som den pågældende er ejer af (timesharerettigheder, brugs- og nydelsesret, ejendom uden brugsret), og som ligeledes er genstand for indberetningen.

[41] – Jf. den nævnte doms præmis 61.

[42] – Jf. begrebet »Allerede eksisterende konto« i afdeling VIII, punkt C. 9, i bilag I til direktiv 2011/16.

[43] – Jf. bl.a. dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

72. Dette følger efter min opfattelse af, at Kommissionens søgsmål er fremstillet meget kortfattet. Desuden har den spanske regering i svarskriftet på meget detaljeret vis forsvaret sig mod Kommissionens anbringender, idet den har fremført en række argumenter, for hvilke det efter min opfattelse for en stor dels vedkommende ikke umiddelbart kan udelukkes, at de kan tiltrædes. Kommissionen har imidlertid i replikken begrænset sig til at tage til genmæle mod disse argumenter i meget begrænset omfang, og den har efter min opfattelse ikke taget fyldestgørende stilling til den spanske regerings argumentation. Jeg mener derfor, at Domstolen i vidt omfang ikke er i besiddelse af de oplysninger, der er nødvendige for at efterprøve, om det af Kommissionen hævdede traktatbrud foreligger.

*1) Spørgsmålet om »helt manglende« forældelse (anden del)*

73. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt manglende indgivelse af formular 720 eller for sen indgivelse heraf indebærer , at der ikke kan indtræde forældelse, hvilket i sig selv er uforholdsmæssigt [44], finder jeg det nødvendigt *for det første* at præcisere rækkevidden af den omhandlede regel.

74. I tilfælde af manglende indgivelse af formular 720 inden for de fastsatte frister giver artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning nærmere bestemt skattemyndigheden mulighed for at foretage efteropkrævning på grundlag af indkomst, der svarer til aktiver, der befinder sig i udlandet, og som indgår i skatteydernes formue, selv når disse aktiver er erhvervet i løbet af en periode, der allerede er omfattet af forældelse på det tidspunkt, hvor skattemyndigheden konstaterer dem. Denne omstændighed følger af selve ordlyden af disse bestemmelser og er i øvrigt ikke blevet bestridt af den spanske regering. Med andre ord finder den forældelsesfrist på fire år, som gør det muligt for en skatteyder, der besidder aktiver i Spanien, at undgå beskatning alene af den grund, at der er forløbet fire år regnet fra det tidspunkt, på hvilket aktiverne burde have været indberettet, ikke anvendelse for så vidt angår de aktiver, der er omhandlet i formular 720.

75. Hvad angår sådanne aktiver giver de ovennævnte bestemmelser i praksis skattemyndigheden mulighed for at foretage efteropkrævning uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet, og dermed uden tidsmæssig begrænsning. Bestemmelserne har således den virkning, at der ikke kan indtræde forældelse, således som Kommissionen med rette har gjort gældende. Jeg noterer i denne forbindelse, at de oplysninger, som den spanske regering har afgivet vedrørende princippet om »actio nata«, ikke kan føre til en anden konklusion. Dette princip indebærer nemlig alene, at skattemyndigheden, såfremt den har indicier for, at der forefindes et beskatningsgrundlag, skal foretage efteropkrævning på grundlag af den eventuelle skattegæld inden for en frist på fire år. Selv hvis dette princip anvendes, består den virkning, at der ikke kan indtræde forældelse, således fortsat, idet skattemyndigheden, så længe den overholder fristen på fire år, kan foretage efteropkrævning uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet – et forhold, som Kommissionen i øvrigt ikke synes at have bestridt [45] [46].

[44] – Jeg gør opmærksom på, at der efter anlæggelsen af det foreliggende traktatbrudssøgsmål for Domstolen er indgået en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen, indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (øverste regionale domstol i Catalonien, Spanien) (sag C-330/20). I denne anmodning om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret i det væsentlige forelagt det samme spørgsmål som det i denne sag omhandlede, nærmere bestemt, hvorvidt den forældelsesregel, der er fastsat i artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst, er forholdsmæssig, og hvilken betydning ordningen for udveksling af oplysninger har i denne henseende.

[45] – Kommissionen har nemlig blot anført, at der er tale om »et tilfælde helt uden nogen forældelsesfrist«.

[46] – Eksempelvis er der intet til hinder for, at efteropkrævningen sker flere årtier efter, at de pågældende aktiver er indgået i skatteydernes formue, hvis dette er den dato, hvor skattemyndigheden får kendskab til, at aktiverne findes.

76. Hvad *for det andet* angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan regel om, at der ikke kan indtræde forældelse, er forholdsmæssig, skal det fastslås, hvorvidt reglen er *egnet* til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og hvorvidt den går ud over, hvad der er *nødvendigt* for at nå det.

77. Hvad angår dette første punkt har Domstolen tidligere fastslået, at en medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde af et beskatningsgrundlag, som befinder sig eller er opstået i en anden medlemsstat, er med til at sikre en effektiv skattekontrol og bekæmpe skattesvig, idet en sådan bestemmelse kan afskrække de skattepligtige, som besidder opsparede midler, fra at skjule disse eller indtægterne herfra for skattemyndighederne med henblik på at undgå senere efteropkrævning [47]. I det foreliggende tilfælde skal det dog præciseres, at den omtvistede forældelsesfrist alene finder anvendelse, når formular 720 ikke er blevet udfyldt inden for de fastsatte frister. Den finder således ikke anvendelse i almindelighed, når aktiverne befinder sig i udlandet. Når dette er sagt, er jeg ikke overbevist om, at denne regel ikke er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, således som Kommissionen har hævdet. Det er korrekt, at skatteydere, der overholder oplysningsforpligtelsen inden for de fastsatte frister, bevarer forældelsesretten i forhold til eventuel indkomst, der er skjult, med henblik på erhvervelsen af formuegoder eller rettigheder, som de råder over i udlandet [48]. Hvis en skatteyder ønsker at skjule indkomst, er det imidlertid efter min opfattelse lidet sandsynligt, at vedkommende for det første ønsker at overholde oplysningsforpligtelsen i den hensigt at kunne opnå forældelse.

78. Hvad dernæst angår spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede forældelsesfrist er nødvendig, mener jeg, at Kommissionen har ført bevis for, at den går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges, men alene i forhold til visse af de formuegoder, der er omhandlet i formular 720, nærmere bestemt nye bankkonti som omhandlet i direktiv 2011/16 (herefter »nye bankkonti«) [49].

79. Som jeg vil redegøre for i afsnit i), er det nærmere bestemt min opfattelse, at det følger af Domstolens praksis, at når en medlemsstat i medfør af ordningen for obligatorisk automatisk udveksling råder over eller kan råde over tilstrækkelige oplysninger om aktiver, som medlemsstatens skatteydere besidder i udlandet, med henblik på at foretage en passende skatteansættelse, går anvendelsen af en forlænget forældelsesfrist ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges. Som jeg vil redegøre for i afsnit ii), er jeg i denne forbindelse af den opfattelse, at Kommissionen i tilstrækkelig grad har godtgjort, at den spanske skattemyndighed på tidspunktet for den frist, der var fastsat i den begrundede udtalelse i 2017 – en dato, der bør iagttages ved bedømmelsen af søgsmålet [50] – i henhold til direktiv 2011/16 rådede over eller kunne råde over tilstrækkelige oplysninger om nye bankkonti, som den pågældende medlemsstats skatteydere besad i udlandet, med henblik på at foretage en passende skatteansættelse.

47 – Dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 51 og 52, og dom af 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 32).

48 – Dette punkt, som Kommissionen har fremhævet, er blevet bekræftet af den spanske regering.

49 – Begrebet »Ny konto« er defineret i afdeling VIII, punkt C. 10, i bilag I til direktiv 2011/16 som en finansiel konto, der er oprettet den 1.1.2016 eller senere.

50 – Det følger af fast retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, skal vurderes på baggrund af forholdene i den berørte medlemsstat, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse. Jf. dom af 28.1.2020, Kommissionen mod Italien (Direktivet om bekæmpelse af forsinket betaling) (C-122/18, EU:C:2020:41, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis). Fristen i den begrundede udtalelse af 15.2.2017 var på to måneder regnet fra det tidspunkt, hvor den spanske regering modtog udtalelsen.

*i) Principper, der kan udledes af retspraksis*

80. Efter min opfattelse har Domstolen i sin praksis i det foreliggende tilfælde udstukket to komplementære, relevante retninger.

81. *For det første har* Domstolen udtalt sig om, hvorvidt det er nødvendigt, at en medlemsstat anvender en forlænget frist for efteropkrævning i tilfælde, hvor der er mistanke om, at skattepligtige aktiver, der besiddes i en anden medlemsstat, holdes skjult, og om, hvilken betydning instrumenterne til udveksling af oplysninger på EU-plan har i denne henseende [51]. Det skal imidlertid anføres, at denne retspraksis, således som jeg vil redegøre for, dels er udstukket i den særlige sammenhæng med det tidligere direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [52], der gik forud for det i den foreliggende sag omhandlede direktiv. Som jeg vil redegøre for, adskiller dette tidligere direktiv sig navnlig fra det i den foreliggende sag omhandlede, for så vidt som det ikke giver medlemsstaternes skattemyndigheder mulighed for på *obligatorisk automatisk* vis at indhente oplysninger om sine skatteydere. Dels har Domstolen udelukkende taget stilling til anvendelsen af en konkret *forlænget* forældelsesfrist på 12 år, som den har fundet forholdsmæssig, men den har ikke taget stilling til spørgsmålet om en forældelsesfrist, der indebærer, at der ikke kan indtræde forældelse, som i det foreliggende tilfælde.

82. Domstolen har i den pågældende praksis sondret mellem to situationer med henblik på at afgøre, om en forlænget forældelsesfrist går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål: Den første situation er den, hvor skattepligtige goder er blevet skjult, og hvor skattemyndighederne ikke har nogen oplysning, som ville berettige dem til at indlede en undersøgelse, og det andet tilfælde omhandler en situation, hvor de nævnte myndigheder har oplysninger om, at der forefindes et sådant beskatningsgrundlag [53].

83. Domstolen har alene i almindelighed anerkendt nødvendigheden af en forlænget frist for efteropkrævning i denne første situation. Den har således i det væsentlige fastslået, at den første medlemsstat i en sådan situation, henset til direktiv 77/799, ikke kunne henvende sig til de kompetente myndigheder i den anden medlemsstat med henblik på, at de meddelte denne de oplysninger, der var nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse [54]. Som Domstolen nærmere bestemt har fastslået, gav dette tidligere direktiv nemlig ikke medlemsstaternes skattemyndigheder mulighed for på obligatorisk automatisk vis at indhente bankoplysninger vedrørende staternes skatteborgere [55]. Medmindre den pågældende medlemsstat allerede havde været i besiddelse af oplysninger, der berettigede den til at henvende sig til de kompetente myndigheder i andre medlemsstater gennem den gensidige bistand, var den som følge heraf ikke i stand til at indhente de oplysninger, der var nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse.

[51] – Det drejer sig om dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot og dom af 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), hvortil parterne ligeledes har henvist.

[52] – Rådets direktiv af 19.12.1977 (EFT 1977, L 336, s. 15).

[53] – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 62, 63 og 74, og dom af 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 33).

[54] – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 64 og 65.

[55] – Jf. i denne retning dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 64 og 65.

84. I en sådan situation har Domstolen anerkendt nødvendigheden af en forlænget frist for efteropkrævning med den begrundelse, at risikoen for, at de af en skattepligtig persons opsparede midler og indtægter, der er skjult for skattemyndighederne i vedkommendes bopælsmedlemsstat, vil blive opdaget, er mindre i tilfælde, hvor de opsparede midler og indtægter befinder sig i en anden medlemsstat, end i tilfælde af indenlandsk opsparede midler og indtægter [56].

85. Hvad angår det andet tilfælde har Domstolen fastslået, at når en medlemsstats skattemyndigheder er i besiddelse af oplysninger, på grundlag af hvilke de kan henvende sig til de kompetente myndigheder i andre medlemsstater ved hjælp af gensidig bistand i henhold til direktiv 77/799 med henblik på, at sidstnævnte myndigheder kan give dem de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af skatten, kan den første medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning, der ikke specifikt tilsigter at give denne medlemsstats skattemyndigheder mulighed for at anvende ordningerne om gensidig bistand, og som kun gælder, når det omhandlede beskatningsgrundlag befinder sig i en anden medlemsstat, ikke anses for begrundet [57].

86. *For det andet* fremgår det i denne henseende af den anden retning i retspraksis, at når de ordninger om gensidig bistand, der findes mellem medlemsstaternes myndigheder, er tilstrækkelige til, at en medlemsstat kan gennemføre den nødvendige kontrol, bør medlemsstaterne ikke kunne påberåbe sig eventuelle vanskeligheder ved at indhente de krævede oplysninger eller mangler, som kan opstå i samarbejdet mellem deres skattemyndigheder, med henblik på at begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er garanteret ved traktaten, vel at mærke selv om det ikke er udelukket, at de ovennævnte samarbejdsinstrumenter ikke altid fungerer hurtigt og tilfredsstillende i praksis [58]. Selv om de ordninger om gensidig bistand, der findes mellem medlemsstaternes myndigheder, med andre ord er tilstrækkelige til, at en medlemsstat kan gennemføre den nødvendige kontrol, må medlemsstaten affinde sig med, at det kan være vanskeligere at gennemføre en kontrol i en anden medlemsstat, end det er på dens eget område [59].

87. Efter min opfattelse følger det også heraf, at såfremt samarbejdsinstrumenterne ikke fungerer tilfredsstillende, således at en medlemsstat ikke modtager de behørige oplysninger, tilkommer det den at sætte sig i forbindelse med medlemsstaten for at løse problemet og efter omstændighederne kommunikere med Kommissionen [60]. Til gengæld kan en medlemsstat ikke anvende en forlænget forældelsesfrist for at afhjælpe den omstændighed, at den ikke har modtaget de behørige oplysninger.

88. Det følger af den ovennævnte retspraksis, at selv om den spanske skattemyndighed er i stand til i henhold til den obligatoriske automatiske udveksling at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse, bør denne myndighed ikke kunne påberåbe sig eventuelle vanskeligheder ved at indhente de krævede oplysninger eller mangler,

56 – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 72 og 73.

57 – Jf. dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 74 og 75, og dom af 15.9.2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 35 og 36).

58 – Jf. bl.a. dom af 28.1.1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, præmis 18), af 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 50), og af 23.1.2014, Kommissionen mod Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, præmis 43).

59 – Jf. i denne retning ligeledes generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punkt 54 og 55).

60 – Som en sidste udvej har den mulighed for at iværksætte en traktatbrudsprocedure i medfør af artikel 259 TEUF. Jf. i denne retning dom af 27.4.2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, præmis 46), og af 6.2.2018, Altun m.fl. (C-359/16, EU:C:2018:63, præmis 45).

som kan opstå i samarbejdet mellem skattemyndighederne, med henblik på at begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er garanteret ved traktaten, og i denne forbindelse fastsætte en forlænget forældelsesfrist.

89. Den sondring, som Domstolen har foretaget, er efter min opfattelse begrundet. Når skattemyndighedens eneste kilde til oplysninger om skattepligtige aktiver er skatteyderen selv, er det nemlig vanskeligere for den pågældende medlemsstat at opdage skjulte aktiver, end det er i en situation, hvor skattemyndigheden råder over disse oplysninger i medfør af ordningen for udveksling af oplysninger, hvilket begrunder anvendelsen af en forlænget forældelsesfrist.

90. Det følger af det ovenstående, at spørgsmålet om, hvorvidt den i den foreliggende sag omtvistede forældelsesfrist er nødvendig, for det første afhænger af, om obligatorisk automatisk udveksling i henhold til direktiv 2011/16 er tilstrækkelig til, at den spanske skattemyndighed kan gennemføre den nødvendige kontrol med henblik på at foretage en korrekt skatteansættelse. Hvis dette er tilfældet, kan den spanske skattemyndighed, i modsætning til, hvad den har gjort gældende, ikke påberåbe sig eventuelle vanskeligheder med henblik på at anvende en forlænget forældelsesfrist.

*ii) Er obligatorisk automatisk udveksling i henhold til direktiv 2011/16 tilstrækkelig til, at den spanske skattemyndighed kan gennemføre den nødvendige kontrol?*

91. Parterne har divergerende opfattelser med hensyn til dette spørgsmål. Kommissionen er af den opfattelse, at direktiv 2011/16 giver den spanske skattemyndighed mulighed for at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at foretage passende skattekontrol vedrørende de aktiver, der er omhandlet i formular 720, hvorimod den spanske regering har bestridt dette.

92. Der skal efter min opfattelse sondres mellem tre situationer.

93. *For det første* er der de oplysninger om bankkonti, som er omhandlet i formular 720. I denne henseende pålægger artikel 8, stk. 3a, litra a), i direktiv 2011/16, sammenholdt med bilag I og II, som denne bestemmelse henviser til, således som Kommissionen med rette har anført, medlemsstaterne automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti [61] med henblik på, at de kan gennemføre den kontrol, der er nødvendig for at foretage en korrekt skatteansættelse i grænseoverskridende situationer [62]. De finansielle institutter i den enkelte medlemsstat skal indberette disse oplysninger til den kompetente myndighed med henblik på, at denne meddeler de andre medlemsstater disse oplysninger.

94. Den spanske regering har fremført to argumenter med henblik på at godtgøre, i hvilken henseende denne bestemmelse ikke desto mindre ikke giver skattemyndigheden mulighed for at råde over de omhandlede oplysninger.

95. I denne forbindelse må argumentet vedrørende princippet om »tilgængelige oplysninger« forkastes. Det må konstateres, at oplysninger om finansielle konti ikke er omfattet af betingelsen om, at de oplysninger, der anmodes om, skal være tilgængelige [63]. Hvad dernæst angår argumentet vedrørende allerede eksisterende konti nærer jeg alvorlig tvivl om, hvorvidt dette i praksis indebærer, at medlemsstaterne ikke modtager de pågældende oplysninger.

[61] – Vedrørende de specifikke oplysninger jf. punkt 51 i dette forslag til afgørelse.

[62] – Jf. i denne retning første, anden og tiende betragtning til direktiv 2011/16.

[63] – Jf. tiende betragtning til direktiv 2011/16. Vedrørende den spanske regerings to argumenter, jf. punkt 69 i dette forslag til afgørelse.

Kommissionen har imidlertid ikke fremført noget modargument hvad dette angår, og jeg er derfor af den opfattelse, at den ikke har fremlagt de oplysninger, der kræves i henhold til retspraksis [64], og som gør det muligt at efterprøve, om der foreligger et traktatbrud i denne henseende [65].

96. Det er således alene i forhold til nye bankkonti, at Kommissionen efter min opfattelse har ført tilstrækkeligt bevis for, at den spanske skattemyndighed råder over de nødvendige oplysninger. Det følger heraf, at anvendelsen af den omtvistede forældelsesfrist går ud over, hvad der er nødvendigt for så vidt angår denne kategori af aktiver [66].

97. Hvad dernæst angår allerede eksisterende konti er længden af den omtvistede forældelsesfrist, der gælder for disse aktiver, efter min opfattelse ikke uforholdsmæssig.

98. Jeg erindrer nemlig om, at Domstolen hidtil, i dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, alene har taget stilling til, hvorvidt en forlænget forældelsesfrist på 12 år, der var omhandlet i den pågældende sag, konkret var forholdsmæssig, idet den fandt, at dette var tilfældet [67].

99. I den foreliggende sag skal Domstolen tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstat i tilfælde af aktiver, der er skjult i udlandet, og som den ikke har fået kendskab til, ligeledes kan foretage efteropkrævning uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet, og således uden tidsmæssig begrænsning. Dette mener jeg er tilfældet. For det første noterer jeg nemlig, at de grunde, som Domstolen anførte i dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, idet den anerkendte, at det var nødvendigt for medlemsstaterne at anvende en forlænget forældelsesfrist [68], ligeledes kan overføres på det foreliggende tilfælde. For det andet er det min opfattelse, at medlemsstaterne, henset til den grad af harmonisering, der hidtil har været opnået på beskatningsområdet, og som er meget begrænset, og henset til medlemsstaternes behov for at bekæmpe skattesvig, hvilket Domstolen således har anerkendt, råder over et vidt skøn på dette område, herunder en beføjelse til at anvende reglen i det foreliggende tilfælde [69].

[64] – Jf. punkt 71 i dette forslag til afgørelse.

[65] – Jeg skal præcisere, at den spanske regerings argument med hensyn til allerede eksisterende konti er fremført i duplikken i form af en henvisning til den spanske regerings svar på Kommissionens begrundede udtalelse. Selv om Kommissionen ikke har haft mulighed for at besvare duplikken, eftersom sidstnævnte processkrift afslutter den skriftlige forhandling for Domstolen, har den ikke desto mindre fået kendskab til dette argument fra den spanske regerings side, og den har således haft lejlighed til at besvare det.

[66] – Nærmere bestemt viser den omtvistede forældelsesfrist sig at være uforholdsmæssig, når den spanske skattemyndighed *ikke modtager* oplysninger fra de andre medlemsstater om dens skatteyderes nye finansielle konti i henhold til de ovennævnte bestemmelser, selv om disse oplysninger burde have været meddelt. I sådanne situationer indebærer anvendelsen af princippet om »actio nata« således, at fristen for efteropkrævning på fire år ikke begynder at løbe, alt imens skattemyndigheden i henhold til den ovennævnte retspraksis ikke bør kunne påberåbe sig eventuelle vanskeligheder ved at indhente de krævede oplysninger eller mangler, som kan opstå i samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, med henblik på at begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder, der er garanteret ved traktaten. Hvis oplysningerne derimod *faktisk meddeles* før udløbet af de frister, der gælder for indgivelsen af formular 720, vil virkningen af reglen om »actio nata« i en sådan situation ikke medføre en reel forlængelse af forældelsesfristen i forhold til den frist, der gælder i nationale situationer.

[67] – Domstolen fastslog nærmere bestemt, at denne frist er forholdsmæssig, med den begrundelse, at en medlemsstats beslutning om at tidsbegrænse fristen og fastsætte den i overensstemmelse med fristen for strafforfølgning for skattesvig, ikke forekommer at være uforholdsmæssig (dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 69).

[68] – Jf. i denne henseende punkt 83, 84 og 89 i dette forslag til afgørelse.

[69] – Jeg skal præcisere, at skattemyndigheden, når den har indicier for, at der forefindes et beskatningsgrundlag, under hensyntagen til princippet om »actio nata« skal foretage efteropkrævning på grundlag af den eventuelle skattegæld inden for en frist på fire år. Da denne frist er den samme som den, der gælder i nationale situationer, er der ikke tale om en forlænget frist for efteropkrævning, der ikke specifikt tilsigter at give de pågældende skattemyndigheder mulighed for at anvende ordningerne om gensidig bistand, og som kun gælder, når det omhandlede beskatningsgrundlag befinder sig i en anden medlemsstat, således som Domstolen bemærkede i dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot.

100. *For det andet* er der den kategori af aktiver, der er omhandlet i formular 720, og som er genstand for automatisk udveksling i henhold til artikel 8, stk. 1, i direktiv 2011/16[70]. For denne kategori af aktiver har den spanske regering ret, når den hævder, at den automatiske udveksling er underlagt princippet om »tilgængelige oplysninger«[71]. Dette princip indebærer i det væsentlige, at medlemsstaterne alene er forpligtet til at dele de oplysninger, der er tilgængelige i deres nationale skattedatabaser. Der kræves ingen anden indsamling af oplysninger end den, som skattemyndighederne foretager til skattemæssige formål.

101. Selv om jeg anerkender, at den automatiske udveksling for denne kategori af aktiver således principielt kan være begrænset, nærer jeg alvorlig tvivl om, hvorvidt det i praksis er tilfældet for alle de omhandlede aktiver, således som den spanske regering har gjort gældende. Artikel 8, stk. 1, i direktiv 2011/16 indeholder nemlig fem kategorier af formuegoder, og i det mindste for så vidt angår fast ejendom er det efter min opfattelse lidet sandsynligt, at medlemsstaterne ikke råder over de oplysninger, der er nødvendige for, at den pågældende medlemsstat kan foretage en korrekt skatteansættelse[72].

102. Når dette er sagt, har Kommissionen ikke taget til genmæle mod disse indsigelser fra den spanske regerings side, og den har således efter min opfattelse ikke fremført noget argument, der giver Domstolen mulighed for med sikkerhed at forkaste dem[73]. Heraf følger, at Kommissionen ikke har ført det nødvendige bevis for, at den spanske skattemyndighed er i stand til at gennemføre den nødvendige kontrol for så vidt angår denne kategori af formuegoder. Af de grunde, som jeg har redegjort for i punkt 97-99 ovenfor, er det desuden min opfattelse, at den omtvistede forældelsesfrist for denne kategori af aktiver ikke går ud over, hvad der er nødvendigt.

103. Hvad *for det tredje* angår de oplysninger, som ikke er omhandlet i direktiv 2011/16[74], modtager den spanske skattemyndighed ingen oplysninger systematisk og automatisk i medfør af dette direktiv for denne kategori af aktiver. Af de grunde, som jeg har redegjort for i punkt 97-99 ovenfor, er det min opfattelse, at den omtvistede forældelsesfrist for denne kategori af aktiver ikke går ud over, hvad der er nødvendigt.

104. Endelig er jeg af den opfattelse, at det alene er i forhold til den kategori af oplysninger, der vedrører nye bankkonti, at Kommissionen har ført bevis for, at forældelsesfristen er uforholdsmæssig. Jeg foreslår derfor Domstolen at tiltræde det første klagepunkt, for så vidt som den spanske regering har truffet bestemmelse om den omtvistede forældelsesfrist for denne kategori af aktiver.

*2) Hvorvidt der foreligger en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig (første del)*

105. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig, er det min opfattelse, at de af Kommissionen fremførte argumenter må forkastes.

70 – Det drejer sig om livsforsikringsrettigheder eller -aftaler som omhandlet i dette direktivs artikel 8, stk. 1, litra c), og om fast ejendom som omhandlet i direktivets stk. 1, litra e).

71 – I henhold til artikel 8, stk. 1, i direktiv 2011/16 meddeler den kompetente myndighed i hver medlemsstat således ved automatisk udveksling den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat »tilgængelige oplysninger«. I denne forbindelse præcises det i direktivets artikel 3, nr. 9), at tilgængelige oplysninger som omhandlet i direktivets artikel 8, stk. 1, er de oplysninger i sagsakterne i den medlemsstat, der meddeler oplysningerne, som kan indhentes i medfør af procedurerne til indsamling og behandling af oplysninger i den pågældende medlemsstat.

72 – For så vidt angår fast ejendom er medlemsstaterne normalt i besiddelse af registre med alle relevante oplysninger.

73 – Jf. analogt dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Tyskland (C-562/10, EU:C:2012:442, præmis 53 og 61).

74 – Jf. vedrørende disse oplysninger fodnote 30 og 40 i dette forslag til afgørelse.

106. Det er korrekt, at alene den omstændighed, at en skatteyders forhold omfatter et grænseoverskridende aspekt, ikke kan danne grundlag for en formodning for, at der er tale om skattesvig[75]. En ordning, der forudsætter, at der foreligger en svigagtig adfærd, alene med den begrundelse, at de heri fastsatte betingelser er opfyldt, uden at skatteyderen gives nogen mulighed for at afkræfte denne formodning, går i øvrigt principielt ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der forfølges[76].

107. Når dette er sagt, har Kommissionen imidlertid ikke ført bevis for, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig.

108. For det første må det konstateres, at den omstændighed, at det ikke er muligt at påberåbe sig en forældelsesfrist, ikke er relevant hvad angår muligheden for at afkræfte en formodning for, at der er tale om svig[77]. For det andet og i tillæg til spørgsmålet om forældelse står det tilbage at afgøre, hvorvidt skatteyderen ikke desto mindre kan unddrage sig anvendelsen af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning og dermed hindre, at beløb, der svarer til værdien af aktiver eller rettigheder i udlandet, medregnes i beskatningsgrundlaget i en situation, hvor disse beløb faktisk er blevet beskattet, men hvor skatteyderen ikke eller ikke længere er i stand til at godtgøre, at de er blevet indberettet. I denne henseende vedrører de punkter, der er omtvistet mellem parterne, nærmere bestemt rækkevidden af den omhandlede lovgivning, såvel på lovgivningsniveau som med hensyn til gennemførelsen heraf[78].

109. Jeg erindrer i denne forbindelse om, at der hvad nærmere angår iværksættelsen af en national bestemmelse for at godtgøre, at der foreligger et traktatbrud, skal fremlægges andre særlige beviser end dem, der normalt tages i betragtning under en traktatbrudssag, som udelukkende drejer sig om indholdet af en national bestemmelse. Under disse betingelser kan traktatbruddet alene påvises ved at fremlægge tilstrækkeligt dokumenterede og udførlige beviser for den praksis, som den nationale forvaltning og/eller de nationale domstole kritiseres for at anvende, og som tilskrives den pågældende medlemsstat[79].

110. Hvad angår rækkevidden af den omhandlede lovgivning er jeg af den opfattelse, at den spanske regering, idet den har henvist til flere bestemmelser om bevisbyrden og til en dom vedrørende dette emne, har givet en overbevisende forklaring på, at bevisbyrden påhviler skattemyndigheden, således at det ikke automatisk følger af den omstændighed, at en skatteyder ikke har gemt sin dokumentation for den skattemæssige indberetning af den indkomst, hvormed vedkommendes aktiver er erhvervet, at vedkommende er i besiddelse af ubegrundet kapitalgevinst som omhandlet i artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst[80].

[75] – Jf. i denne retning f.eks. dom af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 51), af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 33-49), og af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 60).

[76] – Jf. i denne retning dom af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 82), af 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 50), af 3.10.2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 37), og af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 88).

[77] – En forældelsesret gør det nemlig efter sin karakter kun muligt at afværge de konsekvenser, der angiveligt følger af, at en formodning gøres gældende, hvilket er noget andet, for så vidt som konstateringen af, at der er tale om svig, består. Den omstændighed, at de pågældende bestemmelser ikke automatisk gør det muligt at undslippe en formodning for, at der er tale om skattesvig, alene med den begrundelse, at der er tale om aktiver, der er erhvervet i løbet af en periode, der er omfattet af forældelse, svarer dermed ikke i sig selv til en uafkræftelig formodning for, at der er tale om svig.

[78] – Kommissionen har således i denne forbindelse henvist til såvel ordlyden af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst som til nogle eksempler på konkret anvendelse af denne lovgivning. Jf. punkt 43 i dette forslag til afgørelse.

[79] – Jf. dom af 12.5.2005, Kommissionen mod Belgien (C-287/03, EU:C:2005:282, præmis 28).

[80] – Jeg skal præcisere, at der i den spanske regerings argumenter alene henvises til artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst. Da der er tale om generelle principper, forstår jeg det imidlertid således, at de ligeledes vedrører artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning.

Kommissionen har ikke fremlagt beviser, der kan afkræfte denne forklaring. Navnlig er ordlyden af denne bestemmelse ikke i sig selv til hinder for den fortolkning, som den spanske regering har lagt til grund. Hvad dernæst angår skattemyndighedens praksis må det konstateres, at Kommissionens henvisning til »eksempler på konkret anvendelse« uden nærmere præcisering ikke opfylder kravet om, at der skal fremlægges tilstrækkeligt dokumenterede og udførlige beviser for den kritiserede praksis.

111. Det følger heraf, at Kommissionen ikke har ført det nødvendige bevis med henblik på at godtgøre, at der foreligger en uafkræftelig formodning for, at der er tale om svig.

112. Afslutningsvis foreslår jeg, at Domstolen delvist tager det første klagepunkt til følge, idet Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, for så vidt som skattemyndigheden i tilfælde af manglende eller for sen opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende nye bankkonti kan foretage efteropkrævning på grundlag af den heraf følgende skattegæld uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet.

### *2. Om den forholdsmæssigt fastsatte bøde på 150% (det andet klagepunkt)*

113. Med det andet klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at den omstændighed, at »[der] automatisk [pålægges] en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150% ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720«, udgør en uforholdsmæssig restriktion.

#### *a) Den omhandlede lovgivning*

114. Dette klagepunkt vedrører den regel, der er indeholdt i de to tillægsbestemmelser til lov nr. 7/2012. Disse bestemmelser giver retslig gyldighed til den skatteovertrædelse, der følger af anvendelsen af artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og den tilsvarende bestemmelse i artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning. I denne henseende fremgår det af første tillægsbestemmelse til lov nr. 7/2012, at det ved anvendelsen af disse bestemmelser »fastsættes, hvilken overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen« der anses for »meget alvorlig«, og som straffes med en bøde på 150%. Bøden beregnes på grundlag af størrelsen af den skat, der finder anvendelse på værdien af de pågældende formuegoder og rettigheder.

#### *b) Parternes argumenter*

##### *1) Kommissionens argumenter*

115. Ifølge Kommissionen er den procentvise bøde på 150% uforholdsmæssig såvel på grund af dens strenghed som på grund af, at den pålægges automatisk og ikke kan tilpasses.

116. Hvad angår bødens strenghed er satsen på 150% klart højere end satserne for de progressive sanktioner, der finder anvendelse i tilfælde af for sen skattemæssig indberetning, idet niveauet for disse sanktioner er på 5%, 10%, 15% og 20%, alt efter om forsinkelsen er på henholdsvis 3, 6, 12 eller flere måneder [81]. Disse lavere satser bør sammenlignes med satsen for den procentvise bøde

[81] – Det drejer sig om artikel 27 i LGT.

på 150%, eftersom der i begge tilfælde er tale om en reaktion på, at en angivelse af skattepligtig indkomst er indgivet efter fristens udløb. Ikke desto mindre er de laveste tillæg forbundet med en skatteangivelse, der er direkte knyttet til *betalingsforpligtelsen*, mens den strengeste sanktion på 150% er knyttet til den oplysningsforpligtelse, der er forbundet med formular 720, og som alene udgør en *formel forpligtelse* til at meddele oplysninger, der som hovedregel ikke indebærer beskatning.

117. For så vidt angår den omstændighed, at bøden er automatisk og ikke kan tilpasses, har Kommissionen *for det første* anført, at det for bøden på 150% gælder, at den på ingen måde kan tilpasses, idet denne sats finder anvendelse uanset omfanget af oplysninger, der er tilgængelige for de nationale skattemyndigheder [82], uanset hvornår de pågældende aktiver er erhvervet (før eller efter en periode, der er omfattet af forældelse), og uanset skatteyderens adfærd, selv om skatteyderen langt fra i alle tilfælde har undladt at opfylde oplysningsforpligtelsen, men eventuelt blot har opfyldt den for sent.

118. For så vidt angår den mulighed for berigtigelse, som den spanske regering har påberåbt sig i fortolkningsnoten af 6. juni 2017, har Kommissionen anført, at i henhold til denne fortolkningsnote har en skatteyder, som ikke har overholdt angivelsesforpligtelsen, mulighed for at berigtige sin situation i forbindelse med en ansættelse, som vedkommende selv foretager efter udløbet af fristen i henhold til beskatningen for fysiske personers indkomst og ledsaget af en betaling af den tilsvarende skat. I dette tilfælde anvendes der i stedet for bøden på 150% en tillægsskat på 20%. Denne fortolkningsnote kan imidlertid ikke tages i betragtning, idet den for det første ikke har retskraft, og der ikke er nogen bestemmelse i lov nr. 7/2012 – der udgør den retlige ramme for forpligtelsen vedrørende formular 720 – som gør det muligt at fastslå, at denne mulighed foreligger. For det andet ligger tidspunktet for fremsættelsen af fortolkningsnoten senere end Kommissionens begrundede udtalelse, hvilket er til hinder for, at fortolkningsnoten kan tages i betragtning. Hvad angår skattemyndighedens praksis inden fremsættelsen af fortolkningsnoten fremgår det ikke, at muligheden for at erstatte bøden på 150% med en tillægsskat på 20% er blevet anvendt ensartet af skattemyndigheden, men derimod fra sag til sag. Det fremgår af de oplysninger, som Kommissionen er i besiddelse af, at det inden fremsættelsen af fortolkningsnoten i visse tilfælde, hvor formular 720 blev indgivet efter fristens udløb, kunne forekomme, at en indehaver af formuegoder og rettigheder i udlandet blev pålagt en bøde på 150% alene med den begrundelse, at vedkommende ikke var i stand til at godtgøre, at den tilsvarende indkomstskat var blevet betalt behørigt og rettidigt.

119. *For det andet* foretager skattemyndigheden, ligesom det er tilfældet for kvalificeringen af aktiver i udlandet som ubegrundet kapitalgevinst, ingen særlig undersøgelse i tilfælde af manglende opfyldelse af angivelsesforpligtelsen, når indehaveren af formuegoderne ikke kan bevise, at aktiverne svarer til indkomst, der er indberettet, og som er skattepligtige, hvilket fører til en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig.

120. *For det tredje* er Kommissionen af den opfattelse, at det ville være lige så uforholdsmæssigt, hvis bøden på 150%, beskatningen af den pågældende indkomst og de faste bøder blev pålagt samtidigt uden hensyntagen til den samlede skattegæld, der ville følge heraf. Der kan bl.a. opstå situationer, hvor den samlede skattegæld overstiger værdien af de skattepligtige formuegoder og rettigheder. Kommissionen har henvist til »sager, som [den] er blevet gjort bekendt med«, og har anført to eksempler på samtidig anvendelse af disse sanktioner.

[82] – Som jeg har redegjort for i punkt 47-57 i dette forslag til afgørelse i forbindelse med det første klagepunkt, er Kommissionen af den opfattelse, at medlemsstaterne råder over tilstrækkelige midler til at indhente oplysninger om formuegoder og rettigheder i udlandet med henblik på at foretage passende skattekontrol i henhold til direktiv 2011/16.

*2) Den spanske regerings argumenter*

121. Den spanske regering har indledningsvis anført, at spørgsmålet om, hvorvidt sanktioner er forholdsmæssige – uanset om der er tale om den forholdsmæssigt fastsatte bøde på 150% eller de faste bøder – alene henhører under de nationale retters skøn, eftersom sådanne sanktioner ikke er harmoniseret på EU-plan.

122. Når dette er sagt, er den spanske regering *for det første* hvad angår bødens strenghed af den opfattelse, at bøden på 150% dels ikke er sammenlignelig med de lavere tillæg, som Kommissionen har henvist til. Kun den førstnævnte bøde har karakter af en sanktion, der har til formål at straffe skatteyderens adfærd, såfremt vedkommende begrænser sig til at opfylde oplysningsforpligtelsen *uden* at berigtige den tilsvarende skat, mens de sidstnævnte bøder alene har til formål at tilskynde skatteyderne til at overholde de fastsatte frister og at yde staten erstatning for det tab, der er lidt som følge af den forsinkede betaling af skatten.

123. Dels bør den omstændighed, at fortolkningsnoten af 6. juni 2017 ligger senere end den begrundede udtalelse, ikke være til hinder for, at den fortolkning, som er indeholdt heri, tages i betragtning. For det første begrænser fortolkningsnoter sig nemlig til at fortolke bestemmelserne, og de kan ikke anvendes til at ændre eller berigtige disse. Der fremkommer således ingen ny gældende bestemmelse som følge af den skattemæssige fortolkningsnote, og virkninger, der er til skatteyderens fordel, har tilbagevirkende kraft fra bestemmelsens ikrafttræden. Det er desuden ikke korrekt at antage, at loven ikke indeholder nogen mulighed for berigtigelse. En sådan mulighed og virkningerne heraf anerkendes i almindelighed i artikel 27 og artikel 179, stk. 3, i LGT. Det fremgår af disse bestemmelser, som er omhandlet i fortolkningsnoten, at det er muligt at foretage frivillige berigtigelser uden sanktion for manglende betaling, uden at dette berører eventuelle tillægsskatter. Disse bestemmelser finder anvendelse på alle skattemæssige indberetninger, herunder berigtigelse af formuegoder, der befinder sig i udlandet, og de var allerede i kraft ved vedtagelsen af lov nr. 7/2012. Muligheden for berigtigelse forelå således inden fremsættelsen af fortolkningsnoten. Hvad for det andet angår det af Kommissionen anførte med hensyn til praksis inden fremsættelsen af fortolkningsnoten har nævnte institution begrænset sig til at fremføre, at muligheden for berigtigelse ikke kan anvendes ensartet, uden at der fremlægges et konkret bevis i denne henseende.

124. De krav, der følger af proportionalitetsprincippet i spansk ret [83], gør det desuden også muligt for myndigheden at tilpasse sanktionerne for at sikre, at de svarer til de overtrædelser af skattelovgivningen, som de finder anvendelse på.

125. Endvidere pålægges der ved den procentvise bøde på 150% ikke sanktion blot for manglende overholdelse af en angivelsesforpligtelse, men for tilsløring af indkomst eller gentagne tilfælde af manglende betaling af skyldig skat, med andre ord for skatteunddragelse. Da denne bøde har til formål at pålægge sanktion for skatteyderens adfærd, er det udelukket at variere bødesatsen i forhold til omfanget af de oplysninger, som tredjemand kan give skattemyndigheden.

[83] – Den spanske regering har anført, at proportionalitetsprincippet på det forvaltningsretlige område for sanktioner i almindelighed er reguleret ved artikel 29 i Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (lov nr. 40/2015 om regelsættet for den offentlige sektor), hvori stk. 4 bestemmer, at »[n]år den krævede overensstemmelse mellem den sanktion, der skal pålægges, og grovheden af det forhold, der udgør overtrædelsen, såvel som omstændighederne i den pågældende sag begrunder det, kan det organ, der er kompetent til at træffe afgørelse, pålægge en mildere grad af sanktionen«. Proportionalitetsprincippet er på skatte- og afgiftsområdet mere specifikt omhandlet i følgende bestemmelser: a) artikel 3 i LGT, der har overskriften »Principper for opbygning og anvendelse af skattesystemet«, hvori stk. 2 bestemmer, at »[a]vendelsen af skattesystemet er støttet på proportionalitetsprincipperne«, og b) artikel 178 i LGT, der har overskriften »Principper for sanktionsbeføjelse på skatte- og afgiftsområdet«, hvori andet afsnit fastsætter, at »[s]ærligt finder legalitetsprincippet, princippet om forbud mod inkriminering, ansvarlighedsprincippet, proportionalitetsprincippet og konkurrenceforbudsprincippet anvendelse«.

126. *For det andet* har den spanske regering bestridt, at bøden er automatisk. Dels har den gjort opmærksom på, at de forhold, der udgør den overtrædelse, for hvilken der med denne bøde pålægges sanktion, nødvendigvis skal være til stede, for at bøden kan pålægges, idet bevisbyrden i denne henseende påhviler myndigheden [84]. Dels skal skattemyndigheden ifølge den spanske regering ligeledes bevise skatteyderens skyld, hvilket bl.a. fremgår af artikel 178, artikel 179 og artikel 183, stk. 1, i LGT. Ifølge den nævnte regering kan der i det spanske skatte- og forvaltningssystem ikke pålægges sanktioner automatisk, og der kan f.eks. alene være tale om en sanktion, hvis skyldsspørgsmålet er blevet tilstrækkeligt godtgjort og begrundet, idet bevisbyrden med hensyn til de faktiske omstændigheder og skyldsspørgsmålet i henhold til princippet om uskyldsformodningen i det hele og udelukkende påhviler myndigheden. Siden formular 720 blev indført, har kun 7,6% af de tilfælde, hvor angivelsen er indgivet efter fristens udløb, givet anledning til at pålægge en skattemæssig sanktion.

127. Det er således tvingende nødvendigt, at skyldsspørgsmålet begrundes specifikt, og at skylden godtgøres ved hjælp af tilstrækkeligt klare og detaljerede oplysninger om de faktiske omstændigheder, og at det ræsonnement, der har gjort det muligt at konkludere, at der er tale om skyld, inddrages. Den spanske regering har som eksempel henvist til en retsafgørelse [85], hvorved den pålagte sanktion blev annulleret, for så vidt som det blev fastslået, at den afgørelse af skyldsspørgsmålet, der fremgik af afgørelsen om at pålægge en sanktion, ikke var tilstrækkeligt begrundet. Den nævnte regering har ligeledes angivet nogle beregninger, hvorved det i det væsentlige tilsigtes at godtgøre, at pålæggelsen af denne bøde altid er underlagt et skøn: Ud af 781 kontrolprocedurer har alene 296 givet anledning til sanktionsprocedurer, og blandt disse har 108 [86] ført til, at skattemyndigheden har anvendt den procentvise bøde på 150%. Lovgivningen indeholder således ingen formodning for, at der er tale om skattesvig.

128. *For det tredje* har den spanske regering for at begrunde, at bøden er forholdsmæssig, dels gjort gældende, at denne bøde alene kan sammenlignes med andre bøder, hvorved der pålægges sanktion for gentagne og systematiske tilfælde af tilsløring af formuegoder ved fastsættelse af sanktioner på mellem 100% og 150% [87]. Sanktionen på 150% ligger således inden for de grænser, der i almindelighed er fastsat i LGT for særligt grove tilfælde af manglende betaling af skattegæld. Desuden kan sanktionen i almindelighed i grovere tilfælde, såsom lovovertrædelser mod skattemyndighederne, endog nå op på 600% af det beløb, der ikke er blevet betalt [88]. Dels kan satsen på 150% nedsættes i tilfælde af samtykke (30%) eller hurtig betaling (25%), hvorved sanktionen således kan nedsættes til 78,75%.

129. Kommissionens argument med hensyn til en (angivelig) »samtidig anvendelse« af den formelle overtrædelse i forbindelse med manglende indgivelse af formular 720 og den materielle overtrædelse i forbindelse med berigtigelse af en ubegrundet kapitalgevinst er desuden fejlagtigt. Såfremt skattemyndigheden godtgør, at skatteyderen har udvist forsømmelig adfærd, bør der nemlig pålægges en materiel sanktion, idet den formelle overtrædelse i medfør af artikel 180,

84 – Jf. i denne henseende punkt 59-61 i dette forslag til afgørelse.

85 – Afgørelse af 14.2.2019 fra Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager), Første Afdeling (R. G. 529/2016).

86 – Jeg noterer, at der hersker tvivl med hensyn til antallet af sager, i hvilke sanktionen på 150% er blevet anvendt. Den spanske regering har således ét sted i sine bemærkninger anført 108 sager, og et andet sted 129 sager.

87 – Det drejer sig angiveligt om artikel 191, stk. 4, i LGT.

88 – Den spanske regering har henvist til artikel 305 i Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (organisk lov om straffeloven), af 23.11.1995 (BOE nr. 281 af 24.11.1995).

stk. 1, i LGT indgår heri[89]. Ifølge den spanske regering indebærer den meget nære forbindelse mellem berigtigelsen af den ubegrundede kapitalgevinst og den manglende indgivelse af formular 720, at disse forhold ikke bør betragtes særskilt, men som en helhed med henblik på overtrædelsen som følge af sammenfaldet af instrumenter.

### *c) Bedømmelse*

130. Jeg vil indledningsvis præcisere, at det i modsætning til, hvad den spanske regering har anført, må konstateres, at Domstolen har kompetence til at tage stilling til Kommissionens klagepunkter vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt sanktionerne er forholdsmæssige[90].

131. Kommissionen har til støtte for det andet klagepunkt fremført en række forskellige argumenter, der hver især har til formål at godtgøre, at bøden på 150% er uforholdsmæssig. Mens jeg er af den opfattelse, at størstedelen af disse argumenter må forkastes (afsnit 1), mener jeg, henset til den konklusion, som jeg foreslår at drage hvad angår Kommissionens første klagepunkt, at argumentet om, at forældelsesfristen er uforholdsmæssig, bør tiltrædes (afsnit 2).

#### *1) Kommissionens argumenter ud over argumentet om, at forældelsesfristen er uforholdsmæssig*

132. De argumenter, som Kommissionen har fremført i denne henseende, vedrører i vidt omfang bødens karakter og rækkevidde, som den spanske regering imidlertid har bestridt. Med henblik på at bedømme disse argumenter [afsnit ii)] skal disse to aspekter derfor først fastlægges [afsnit i)].

##### *i) Bødens karakter og rækkevidde*

133. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, fremgår det efter min opfattelse for det første klart, at der med bøden på 150% ikke pålægges sanktion blot for manglende opfyldelse af en *formel* forpligtelse, men for manglende opfyldelse af en *materiel* forpligtelse. Som den spanske regering har anført, kan denne bøde nemlig kun pålægges under forudsætning af, at artikel 39, stk. 2, i lov om beskatning af fysiske personers indkomst og bestemmelsen i artikel 121, stk. 6, i lov om selskabsbeskatning finder anvendelse, hvilket indebærer, at skatteyderen besidder aktiver i udlandet, for hvilke vedkommende ikke har betalt den skat, der skulle være betalt – et forhold, som Kommissionen i øvrigt ikke har bestridt. Jeg vil i denne forbindelse fremhæve, at bøden på 150%, således som det fremgår af selve ordlyden af første tillægsbestemmelse til lov nr. 7/2012, beregnes på grundlag af det skyldige skattebeløb, og den er således direkte knyttet til den materielle forpligtelse til at betale skatten. Desuden straffes manglende opfyldelse af den formelle forpligtelse i forbindelse med formular 720 med andre midler, nemlig de faste bøder, der er genstand for Kommissionens tredje klagepunkt[91].

134. Endvidere er jeg af den opfattelse, at de argumenter, som Kommissionen har fremført, ikke gør det muligt at forkaste den spanske regerings forklaring, hvorefter skattemyndigheden for at anvende bøden ligeledes skal bevise skatteyderens skyld. I særdeleshed indebærer den

89 – Det fremgår af denne bestemmelse, at »[é]n og samme handling eller én og samme undladelse, som skal anvendes som kriterium for gradinddelingen af en overtrædelse eller som en omstændighed til bestemmelse af, om en overtrædelse skal kvalificeres som grov eller meget grov, [ikke] kan […] blive straffet som en uafhængig overtrædelse«.

90 – Selv om medlemsstaterne, så længe der ikke er gennemført nogen EU-harmonisering på området for sanktioner, er beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige, skal de dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af navnlig proportionalitetsprincippet. Jf. i denne retning dom af 12.7.2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

91 – Jf. i denne henseende punkt 144 og 145 i dette forslag til afgørelse.

omstændighed, at de to tillægsbestemmelser til lov nr. 7/2012 ikke selv indeholder en udtrykkelig regel om skyld, på ingen måde, at der ikke gælder en sådan regel, eftersom den er fastsat klart i lovgivningen, således som den spanske regering har godtgjort. Kommissionen har dermed ikke ført det nødvendige bevis for, at bøden pålægges automatisk i tilfælde af manglende overholdelse af de forpligtelser, der er knyttet til formular 720. Det følger ligeledes heraf, at Kommissionen hverken har ført bevis for, at skatteyderens adfærd ikke tages i betragtning i forbindelse med, at bøden pålægges, eller for, at der er tale om en uafkræftelig formodning for, at der er tale om skattesvig.

135. Hvad endelig angår argumentet om, at bøden ikke kan tilpasses, vedrører de spørgsmål, der er omtvistet mellem parterne, for det første muligheden for at berigtige gælden som beskrevet i fortolkningsnoten af 6. juni 2017, og for det andet spørgsmålet om samtidig anvendelse af sanktioner [92].

136. Hvad angår dette første spørgsmål noterer jeg, at første tillægsbestemmelse til lov nr. 7/2012 ifølge sin ordlyd indeholder bestemmelse om en fast bøde på 150%. Den spanske regering har imidlertid forklaret, at muligheden for selv at foretage en ansættelse uagtet denne ordlyd i almindelighed er fastsat i artikel 27 og artikel 179, stk. 3, i LGT, der ligeledes finder anvendelse med hensyn til formular 720 fra dens ikrafttræden. Henset til disse bestemmelser, som har retskraft, finder jeg det ikke relevant, at fortolkningsnoten er trådt i kraft efter udløbet af den frist, der var fastsat i den begrundede udtalelse [93]. Efter min opfattelse har Kommissionen ikke fremlagt andre beviser, der gør det muligt at forkaste denne forklaring. Navnlig er den omstændighed, at det ifølge Kommissionens oplysninger »i visse tilfælde kunne forekomme«, at en indehaver af formuegoder og rettigheder i udlandet blev pålagt en bøde på 150% alene med den begrundelse, at vedkommende ikke var i stand til at godtgøre, at den tilsvarende indkomstskat var blevet betalt behørigt og rettidigt, ikke tilstrækkelig til at føre det bevis, der kræves i henhold til den ovennævnte retspraksis [94].

137. Hvad angår spørgsmålet om samtidig anvendelse af sanktioner mener jeg tilsvarende, at Kommissionen ikke har fremlagt et bevis, der gør det muligt at forkaste den spanske regerings forklaringer, hvorefter det følger af artikel 108 i LGT, at den formelle overtrædelse indgår i den materielle overtrædelse.

*ii) Hvorvidt bøden er forholdsmæssig*

138. Da rækkevidden og karakteren af bøden således er præciseret, følger det heraf, at Kommissionen ikke har ført bevis for, at der automatisk og uden mulighed for tilpasning pålægges en bøde på 150%. Når dette er sagt, er der fortsat situationer, hvor der pålægges en bøde på 150% med den begrundelse, at skatteyderen har gjort sig skyldig i tilsløring af aktiver. Jeg mener imidlertid ikke, at en bøde af en sådan størrelse er uforholdsmæssig

139. For det første kan bøden på 150%, når den pålægges med henblik på at straffe systematisk tilsløring af aktiver, nemlig ikke sammenlignes med de lavere tillæg, som Kommissionen har henvist til, og som anvendes i tilfælde af for sen betaling. I lighed med den spanske regering mener jeg derimod, at det er mere hensigtsmæssigt at sammenligne bøden på 150% med de

92 – Det er derimod ubestridt, at de oplysninger, som myndigheden råder over, ikke vil blive taget i betragtning.

93 – Som forklaret i fodnote 50 i dette forslag til afgørelse, skal spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, vurderes på baggrund af forholdene i den berørte medlemsstat, som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse. Jeg skal præcisere, at der, således som jeg forstår det, ikke er tale om en mulighed, der henhører under myndighedens skønsbeføjelse.

94 – Jf. den i punkt 71 og 109 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis.

bøder, der er fastsat i de bestemmelser i spansk ret, hvorved der pålægges sanktioner for gentagne og systematiske tilfælde af tilsløring af formuegoder i nationale situationer, idet der i disse bestemmelser ifølge den nævnte regering fastsættes bøder på op til 150%. Da Kommissionen ikke har fremført noget argument, der gør det muligt at forkaste denne sammenligning, har den ikke ført bevis for, at den sanktion, der pålægges i tilfælde af, at aktiver holdes skjult i udlandet, er strengere end de sanktioner, der anvendes i nationale tilfælde.

140. For det andet finder jeg ikke Kommissionens øvrige argumenter overbevisende. Navnlig forekommer det forhold, at der ved anvendelsen af bøden på 150% ikke tages hensyn til de oplysninger, som skattemyndigheden råder over, ikke i sig selv uforholdsmæssigt. Der pålægges med bøden nemlig sanktion for skatteyderens adfærd, nærmere bestemt systematisk tilsløring af aktiver, og bøden beregnes i denne forbindelse, således som jeg har redegjort for ovenfor, alene på grundlag af det skyldige skattebeløb. I samme retning forekommer det heller ikke uforholdsmæssigt, at bøden pålægges samtidigt med indkrævningen af skatten, eftersom der er tale om to beløb af forskellig karakter. Det er kun bøden, der er en sanktion, og den beregnes på grundlag af det skyldige skattebeløb.

*2) Argumentet om helt manglende forældelse*

141. Et af de argumenter, som Kommissionen har fremført for at godtgøre, at bøden er automatisk, vedrører den omstændighed, at bøden finder anvendelse uden forskel på alle formuegoder og rettigheder, der ikke er indberettet, uden hensyntagen til, hvornår aktiverne er erhvervet. Jeg forstår dette argument således, at det er en logisk følge af det argument, som Kommissionen har fremført i henhold til det første klagepunkt, idet den bøde, der pålægges for at straffe den manglende skattebetaling, for så vidt som Kommissionen finder, at indkrævningen af skat er uforholdsmæssig på grund af den helt manglende forældelse, ligeledes er uforholdsmæssig.

142. På dette specifikke punkt er jeg enig i Kommissionens ræsonnement. For så vidt som jeg finder det uforholdsmæssigt, at skattemyndigheden i tilfælde af manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende nye bankkonti kan foretage efteropkrævning på grundlag af den heraf følgende skattegæld uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet, er jeg således ligeledes i overensstemmelse hermed af den opfattelse, at anvendelsen af bøden i denne situation er uforholdsmæssig.

143. Henset til samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen delvist tager det andet klagepunkt til følge, for så vidt som Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, idet det pålægger en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150%, der anvendes ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende nye bankkonti uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet.

### *3. Om de faste bøder (det tredje klagepunkt)*

144. Med det tredje klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at den omstændighed, at der »[pålægges] faste bøder ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720, med en højere sats end for de sanktioner, der er fastsat i den almindelige sanktionsordning for tilsvarende forseelser«, udgør en uforholdsmæssig restriktion.

### *a) Den omhandlede lovgivning*

145. Dette klagepunkt vedrører de faste bøder, der er fastsat i stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT. Denne bestemmelse indeholder en ordning for overtrædelser og sanktioner i forbindelse med manglende opfyldelse af formular 720. I medfør af denne bestemmelse anses det for »meget alvorlige« overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen, hvis de oplysninger, der fremgår af formular 720, indgives efter fristens udløb, eller hvis angivelsen indeholder ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger. De fastsatte sanktioner er strengere, for det første såfremt oplysningerne er ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige, for det andet såfremt en oplysning slet ikke er blevet indberettet, og for det tredje såfremt en angivelse indgives efter fristens udløb. For disse to første kategorier anvendes der således en fast bøde på 5 000 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme konto/formuegode, ejendom/osv., med en minimumsbøde på 10 000 EUR. I tilfælde af en angivelse efter fristens udløb uden forudgående anmodning fra skattemyndigheden er der fastsat en bøde på 100 EUR for hver oplysning eller række oplysninger, der vedrører én og samme konto/formuegode, ejendom/osv. med en minimumsbøde på 1 500 EUR.

### *b) Parternes argumenter*

#### *1) Kommissionens argumenter*

146. Kommissionen har anført, at selv om det anerkendes, at besiddelse af aktiver uden for det nationale område kan nødvendiggøre, at der anvendes specifikke bøder som følge af manglende opfyldelse af den tilsvarende oplysningsforpligtelse, skal de oplysninger om aktiver i udlandet, som skattemyndigheden råder over, i det mindste tages i betragtning. De eneste kriterier, der anvendes ved fastsættelsen af de faste bøder, er imidlertid mængden af oplysninger eller grupper af oplysninger vedrørende de omhandlede aktiver.

147. Under alle omstændigheder viser en sammenligning mellem de nationale situationer og de tilfælde, hvor der er blevet anvendt faste bøder inden for rammerne af bestemmelserne om formular 720, at de pågældende bøder er uforholdsmæssige. Det fremgår af denne sammenligning, at de faste bøder, der er specifikke for formular 720, er 15, 50 eller 66 gange højere end dem, der anvendes i nationale situationer.

148. Kommissionen har nærmere bestemt anført, at den skattemæssige forpligtelse til at indgive formular 720 er af oplysningsmæssig karakter og skal kvalificeres som en formel forpligtelse, eftersom indgivelsen heraf på ingen måde gør det muligt at fastslå eller at ansætte nogen skattegæld, på hvilket grundlag det kan konkluderes, at manglende indgivelse af denne formular ikke medfører et direkte økonomisk tab for skattemyndighederne. Denne forpligtelse har ligeledes form af en generel forpligtelse (som ikke følger af en individuel anmodning), der henvender sig til den skatteyder, der skal indgive formularen (og ikke en tredjemand). Med henblik på at fastlægge den tilsvarende sanktionsordning, der gælder i nationale situationer[95], skal følgende fire tilfælde iagttages.

[95] – Eftersom spansk ret ikke indeholder nogen bestemmelse om, at oplysninger om formuegoder og rettigheder, der befinder sig i Spanien, skal indberettes, er det ifølge Kommissionen ikke muligt at vurdere, hvorvidt foranstaltningen er forholdsmæssig, alene ved at fastlægge, hvilken sanktion der ville være blevet pålagt, hvis der ikke var blevet indført en tilsvarende særlig sanktionsordning i henhold til bestemmelserne om indberetning ved hjælp af formular 720.

*i) Manglende indgivelse af angivelsen*

149. For at sammenligne de sanktioner, der pålægges i tilfælde af manglende overholdelse af denne forpligtelse, med dem, der pålægges for en tilsvarende overtrædelse på nationalt plan, skal der tages hensyn til den adfærd, der er omhandlet i artikel 198, stk. 1, første til tredje afsnit, i LGT. Denne bestemmelse kvalificerer manglende indgivelse af en skattemæssig indberetning inden for den fastsatte frist som en mindre overtrædelse, der straffes med en fast bøde på 200 EUR. Formular 720 (stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT) fastsætter i dette tilfælde en bøde på 5 000 EUR pr. oplysning, idet minimumsbøden er fastsat til 10 000 EUR, og dette minimumsbeløb er 50 gange højere end det, der er fastsat for den overtrædelse, der er omhandlet i artikel 198, stk. 1, i LGT.

*ii) For sen indgivelse af angivelsen uden forudgående anmodning fra skattemyndighederne*

150. Såfremt formular 720 indgives efter udløbet af den ved lov fastsatte frist, men inden skattemyndigheden anmoder skatteyderen herom, er der tale om en frivillig indgivelse af angivelsen, men efter fristens udløb. Heller ikke på dette punkt lider skattemyndighederne noget direkte økonomisk tab. Den tilsvarende overtrædelse på nationalt plan er fastlagt i artikel 198, stk. 2, i LGT. I henhold til den nævnte bestemmelse er sanktionen og de øvre og nedre grænser, når angivelsen indgives efter fristens udløb uden forudgående anmodning fra skattemyndigheden, lig med halvdelen af den sanktion og de grænser, der er fastsat i artikel 198, stk. 1, i LGT, nærmere bestemt en fast bøde på 100 EUR. Da stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT fastsætter en sanktion bestående i en bøde på 100 EUR pr. oplysning med et minimumsbeløb på 1 500 EUR, er minimumsbeløbet 15 gange højere end beløbet for den sanktion, der er fastsat i artikel 198, stk. 2, i LGT.

*iii) Indgivelse af angivelsen med ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger, men frivilligt berigtiget, efter fristens udløb og uden forudgående anmodning fra skattemyndighederne*

151. Denne situation vedrører indgivelse af angivelsen inden for fristen, men indgivet ufuldstændigt eller unøjagtigt eller med urigtige oplysninger. I dette tilfælde berigtiger skatteyderen ikke desto mindre disse oplysninger, inden skattemyndigheden anmoder herom (frivillig berigtigelse, men efter fristens udløb). Artikel 198, stk. 2, i LGT finder ligeledes analog anvendelse på den foreliggende situation, eftersom denne kan sidestilles med den situation, hvor der efter fristens udløb indgives en korrekt angivelse. Bøden udgør således i dette tilfælde et fast beløb på 100 EUR. I forbindelse med indgivelse af formular 720 fastsætter stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT ligeledes en bøde på 100 EUR pr. oplysning med et minimumsbeløb på 1 500 EUR, og der er således tale om en sanktion af en størrelse, der er 15 gange højere end beløbet for den sanktion, der er fastsat i artikel 198, stk. 2, i LGT.

*iv) Indgivelse af formular 720 med ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger*

152. Hvad angår indgivelse af angivelsen inden for fristen, men med ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger, uden at skatteyderen berigtiger disse, er den tilsvarende overtrædelse på nationalt plan den, som er fastsat i artikel 199, stk. 1, i LGT. Denne bestemmelse kvalificerer indgivelse af en angivelse med ufuldstændige, unøjagtige eller urigtige oplysninger som en overtrædelse, og den bøde, der er fastsat i denne bestemmelse, udgør et fast beløb på 150 EUR. I

henhold til reglerne for formular 720 beløber bøden sig til 5 000 EUR pr. oplysning med et minimumsbeløb på 10 000 EUR, og størrelsen af denne sanktion er således mindst 66,66 gange højere end beløbet for den sanktion, der pålægges i henhold til artikel 199, stk. 2, i LGT.

*2) Den spanske regerings argumenter*

153. Den spanske regering har gjort gældende, at de sanktioner, som Kommissionen har anvendt ved sin sammenligning, ikke er hensigtsmæssige, da der ikke er tale om sammenlignelige situationer. Den nævnte regering har i denne forbindelse fremhævet tre væsentlige kendetegn ved den overtrædelse, der følger af manglende opfyldelse af de forpligtelser, der er forbundet med formular 720. For det første udgør formular 720 en skatteangivelse af oplysningsmæssig karakter. For det andet svarer den til en angivelse af finansielle oplysninger. For det tredje vedrører den en angivelse, der indgives af den skatteyder, der er berørt af de omhandlede oplysninger.

154. Den mest hensigtsmæssige sammenligning ville være en angivelse af de tilknyttede transaktioner, for så vidt som de tre ovennævnte kendetegn gør sig gældende for begge bøders vedkommende: Der er tale om oplysningsforpligtelser, de vedrører finansielle værdier, og angivelserne indgives af skatteyderen selv og ikke af tredjemand.

155. Hvad angår tilknyttede transaktioner har den spanske regering fremhævet, at skatteyderen skal registrere og gemme visse oplysninger om de transaktioner, som vedkommende har foretaget med tilknyttede personer eller enheder. I tilfælde af manglende opfyldelse af denne forpligtelse fremgår det af artikel 18, stk. 13, i lov om selskabsbeskatning, at der ved manglende, ufuldstændig eller unøjagtig afgivelse af disse oplysninger eller afgivelse heraf med urigtige oplysninger om de tilknyttede transaktioner foreligger en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Den omhandlede artikel 18, stk. 13, fastsætter i nr. 1 den sanktion, der finder anvendelse i tilfælde, hvor det ikke er nødvendigt at berigtige skatteansættelsen, dvs. når skattemyndighederne ikke har lidt nogen økonomisk skade, for så vidt som skattebeløbet ikke påvirkes, ligesom denne bestemmelses nr. 2 fastsætter den sanktion, der finder anvendelse, når det er nødvendigt at berigtige skatteansættelsen. Heraf følger, at artikel 18, stk. 13, nr. 1, i lov om selskabsbeskatning, på tilsvarende måde som bestemmelserne om formular 720, fastsætter en overtrædelse vedrørende en oplysningsforpligtelse, der – uden at der er tale om økonomisk skade – er af finansiel karakter, og som påhviler den skatteyder, der er berørt af den pågældende oplysning. For denne type overtrædelse består sanktionerne i en fast bøde på 1 000 EUR for hver enkelt oplysning og på 10 000 EUR for hver række oplysninger, for hvilken eller hvilke afgivelsen er udeladt eller er unøjagtig eller urigtig.

156. Endelig skal der ifølge den spanske regering ikke tages hensyn til omfanget af oplysninger fra tredjemand, som myndigheden råder over, idet der med de faste bøder alene pålægges sanktion for skatteyderens adfærd.

***c) Bedømmelse***

157. Hvad angår de faste bøders karakter noterer jeg, at parterne er enige om, at forpligtelsen til at indgive formular 720 udgør en formel forpligtelse, at manglende opfyldelse heraf ikke forvolder direkte økonomisk skade for skattemyndighederne, og at der er tale om en generel forpligtelse, der er rettet direkte til skatteyderen.

158. Når dette er præciseret, er de faste bøder efter min opfattelse uforholdsmæssige af de grunde, som Kommissionen har henvist til.

159. Jeg deler således Kommissionens synspunkt hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de faste bøder, der pålægges ved manglende overholdelse af de forpligtelser, der er knyttet til formular 720, bør sammenlignes med de bøder, der er fastsat i artikel 198 og 199 i LGT, eller med de bøder, der gælder for tilknyttede transaktioner. Disse transaktioner udgør nemlig specifikke transaktioner og er således ikke af generel karakter. Jeg noterer endvidere, at stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT indeholder en direkte henvisning til artikel 198 og 199 i LGT, for så vidt som det heraf fremgår, at de faste bøder ikke skal anvendes samtidigt med de bøder, der er fastsat i disse bestemmelser. Denne henvisning fører mig til den opfattelse, at de sanktioner, der er fastsat i artikel 198 og 199 i LGT, finder anvendelse, idet stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT ikke indeholder specifikke sanktioner.

160. Jeg erindrer i denne forbindelse om, at de bøder, der pålægges i tilfælde af manglende overholdelse af de forpligtelser, der er knyttet til formular 720 – således som Kommissionen, som anført i punkt 147-152 i dette forslag til afgørelse, har gjort opmærksom på, uden at den spanske regering har bestridt dette – er henholdsvis 15, 50 og 66 gange højere end dem, der anvendes i nationale situationer. Selv om medlemsstaterne råder over en skønsmargen med henblik på at fastsætte passende sanktioner [96], er det imidlertid min opfattelse, at de omtvistede bøder er så høje, at de forekommer uforholdsmæssige, uden at det er nødvendigt her at sondre mellem de forskellige kategorier af formuegoder. Da det efter min opfattelse fremgår klart, at de bøder, der pålægges for kategorien nye bankkonti, er uforholdsmæssige, eftersom den spanske skattemyndighed allerede er i besiddelse af sådanne oplysninger [97], mener jeg således, at der, henset til de særdeles høje bøder og til den omstændighed, at der med bøderne alene pålægges sanktion for manglende opfyldelse af en formel forpligtelse, bør drages samme konklusion for de andre kategorier af aktiver.

161. Endelig noterer jeg, at det forhold, at disse bøder ifølge den spanske regerings oplysninger kan nedsættes i medfør af proportionalitetsprincippet, ikke kan føre til et andet resultat. Det må konstateres, at en mulighed, der henhører under myndighedens skønsbeføjelse, ikke er tilstrækkelig til at ophæve det traktatbrud, der følger af stk. 2 i 18. tillægsbestemmelse til LGT [98].

162. Det følger af det ovenstående, at det tredje anbringende skal tiltrædes i det hele.

## F. Sagsomkostninger

163. Det følger af procesreglementets artikel 138, stk. 3, at når hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, bærer hver part sine egne omkostninger, medmindre Domstolen efter omstændighederne finder det begrundet, at en part, ud over at bære sine egne omkostninger, skal betale en del af modpartens omkostninger.

[96] – Jf. i denne retning dom af 12.7.2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

[97] – Jf. min konklusion vedrørende det første klagepunkt. Jeg skal præcisere, at der med de faste bøder til forskel fra den procentvise bøde på 150% direkte pålægges sanktion for manglende afgivelse af de oplysninger, der kræves i formular 720. Det forhold, at disse oplysninger ikke tages i betragtning, er således efter min opfattelse i denne henseende uforholdsmæssigt.

[98] – Dom af 2.8.1993, Kommissionen mod Frankrig (C-276/91, EU:C:1993:336, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

164. I det foreliggende tilfælde har Kommissionen nedlagt påstand om, at Spanien tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Da Kongeriget Spanien har tabt sagen i forbindelse med Kommissionens tredje klagepunkt og delvist i forbindelse med Kommissionens første og andet klagepunkt, bør Kongeriget Spanien efter min opfattelse tilpligtes at betale halvdelen af Kommissionens omkostninger.

## V. Forslag til afgørelse

165. Henset til samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde idet det:

– har truffet bestemmelse om, at manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende nye bankkonti i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720 indebærer, at nævnte aktiver kvalificeres som ubegrundet kapitalgevinst uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet

– pålægger en forholdsmæssigt fastsat bøde på 150%, der anvendes ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende nye bankkonti i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720 uafhængigt af, hvornår de pågældende aktiver er erhvervet

– pålægger faste bøder ved manglende opfyldelse af oplysningsforpligtelsen vedrørende formuegoder og rettigheder i udlandet eller for sen indgivelse af formular 720, der er strengere end de sanktioner, der er fastsat i den almindelige sanktionsordning for tilsvarende forseelser.

2) I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.

3) Kongeriget Spanien betaler halvdelen af Europa-Kommissionens omkostninger.«