CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
H. SAUGMANDSGAARD ØE
van 15 juli 2021 [1]

Zaak C-788/19

Europese Commissie
tegen

Koninkrijk Spanje

„Niet-nakoming – Aangifte van in andere lidstaten van de Europese Unie en van de Europese Economische Ruimte (EER) aangehouden activa en rechten – Nalaten – Onevenredige sancties – Formulier 720 – Artikelen 63 en 65 VWEU – Artikel 40 van de EER-Overeenkomst – Evenredigheid – Verjaringstermijn – Richtlijn 2011/16/EU – Richtlijn 2014/107/EU – Wederzijdse bijstand – Automatische uitwisseling”

I. Inleiding

1. Dit beroep wegens niet-nakoming betreft een belastingregeling die het Koninkrijk Spanje in 2012 heeft ingevoerd met het oog op het voorkomen en bestrijden van belastingfraude en -ontwijking met betrekking tot activa in het buitenland. Deze regeling verplicht fiscaal ingezetenen in Spanje tot aangifte van bepaalde activa en rechten die zich in het buitenland bevinden (hetgeen in Spanje dient te gebeuren door middel van het zogenoemde „formulier 720”), en verbindt voorts een aantal gevolgen aan de niet-nakoming van deze verplichting. Deze gevolgen omvatten ten eerste de kwalificatie van deze activa als niet-onderbouwde vermogenswinsten en de opneming ervan in de algemene heffingsgrondslag, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa, ten tweede de oplegging van een proportionele geldboete van 150 % en ten derde de oplegging van vaste geldboeten.

2. De Europese Commissie is van mening dat deze drie gevolgen en de uitvoeringsbepalingen ervan onevenredige beperkingen vormen die schending opleveren van verschillende vrijheden van verkeer die zijn neergelegd in het VWEU en in de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-Overeenkomst), met name van het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst). Volgens de Commissie ligt deze onevenredigheid met name besloten in het feit dat deze drie gevolgen de belastingplichtige buitensporig streng bestraffen voor de niet-nakoming van diens informatieplicht en dat daarbij wordt voorbijgegaan aan het feit dat de Spaanse belastingdienst reeds beschikte – of had kunnen beschikken – over de betrokken inlichtingen via het mechanisme voor uitwisseling van

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

inlichtingen op belastinggebied zoals voorzien in richtlijn 2011/16 [2], zoals gewijzigd bij richtlijn 2014/107 [3] (hierna: „richtlijn 2011/16"). Met het onderhavige beroep wegens niet-nakoming verzoekt zij het Hof derhalve vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door in deze drie gevolgen te voorzien, zijn verplichtingen niet is nagekomen, met name die krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

3. Aan het einde van mijn betoog zal ik het Hof in overweging geven dit beroep gedeeltelijk toe te wijzen.

II. Spaans recht

4. In het hoofdgeding draait het om 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 (wet nr. 7/2012 tot wijziging van de fiscale en budgettaire regels en tot aanpassing van de financiële regels met het oog op de aanscherping van maatregelen ter preventie en bestrijding van fraude) van 29 oktober 2012 (BOE nr. 261 van 30 oktober 2012) (hierna: „wet nr. 7/2012"). Bij deze wet is met name door wijziging van verschillende belastingwetten de regeling van „formulier 720" ingevoerd. De verschillende elementen van deze regeling zijn meer bepaald opgenomen in de hiernavolgende afdelingen van de voornoemde wet: de informatieplicht als zodanig [afdeling 1)] en, wat betreft de drie litigieuze gevolgen waarvan sprake in de inleiding van deze conclusie, namelijk ten eerste de kwalificatie van de activa als niet-onderbouwde vermogenswinsten en de opneming ervan in de algemene heffingsgrondslag, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa [afdelingen 2) en 3)] [4], ten tweede de oplegging van een proportionele geldboete van 150 % [afdeling 4)] [5] en ten derde de oplegging van vaste geldboeten [afdeling 1)] [6].

1. ABW

5. De achttiende aanvullende bepaling van Ley 58/2003 General Tributaria (wet nr. 58/2003 houdende de algemene belastingwet) van 17 december 2003, als gewijzigd bij wet nr. 7/2012 (hierna: „ABW"), met als opschrift „Informatieplicht met betrekking tot activa en rechten in het buitenland", luidt als volgt:

„1. De belastingplichtigen zijn overeenkomstig de artikelen 29 en 93 van de onderhavige wet verplicht de belastingdienst onder bestuursrechtelijk bepaalde voorwaarden in het bezit te stellen van de navolgende informatie:

a) Informatie met betrekking tot rekeningen in het buitenland die zijn geopend bij bank- of kredietactiviteiten uitoefenende instellingen, en waarvan de betrokkenen houder of begunstigde zijn, of ten aanzien waarvan zij, in welke vorm ook, een machtiging of een recht van beschikking bezitten.

[2] Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB 2011, L 64, blz. 1).

[3] Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PB 2014, L 359, blz. 1).

[4] De eerste grief van de Commissie is gericht tegen dit gevolg.

[5] De tweede grief van de Commissie is gericht tegen dit gevolg.

[6] De derde grief van de Commissie is gericht tegen dit gevolg.

b) Informatie met betrekking tot alle effecten, activa, waarden of rechten die het aandelenkapitaal, het eigen vermogen of het bedrijfsvermogen vertegenwoordigen van een entiteit van om het even welk type, dan wel informatie met betrekking tot de overdracht van eigen vermogen aan derden, waarvan de betrokkenen houder zijn en die in het buitenland in bewaring zijn gegeven of zich aldaar bevinden, alsook informatie met betrekking tot levens- of invaliditeitsverzekeringen die zij hebben afgesloten, lijfrenten of tijdelijke renten waarvan zij na een vermogensoverdracht in contanten begunstigde zijn, alsmede informatie met betrekking tot roerende of onroerende goederen die zijn verworven bij in het buitenland gevestigde entiteiten.

c) Informatie met betrekking tot onroerende goederen dan wel rechten op onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen en waarvan de belastingplichtige eigenaar is.

[...]

2. Regeling inzake overtredingen en sancties.

Het niet binnen de gestelde termijn opgeven van informatie als bedoeld in de onderhavige aanvullende bepaling, of het opgeven van onvolledige, onjuiste of valse informatie vormt een belastingovertreding.

Het opgeven van deze informatie op een andere wijze dan langs elektronische of telematische weg of via de computer wordt, indien zulks is voorgeschreven, eveneens als belastingovertreding aangemerkt.

De voornoemde overtredingen gelden als bijzonder ernstig en worden bestraft overeenkomstig de navolgende regels:

a) De niet-nakoming van de verplichting tot het opgeven van rekeningen die worden aangehouden bij in het buitenland gelegen kredietinstellingen wordt bestraft met een vaste geldboete van 5 000 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot dezelfde rekening dat respectievelijk die in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals verstrekt gegeven.

   De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot dezelfde rekening, met een minimum van 1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte wordt ingediend op een andere wijze dan langs elektronische of telematische weg of via de computer, indien zulks is voorgeschreven.

b) De niet-nakoming van de verplichting tot het opgeven van effecten, activa, waarden, rechten, verzekeringen of renten die in het buitenland in bewaring of in beheer zijn gegeven dan wel verkregen, wordt bestraft met een vaste geldboete van 5 000 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot elk vermogensbestanddeel, afzonderlijk beschouwd naargelang de categorie waartoe het behoort, dat respectievelijk die in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals aangegeven gegeven.

De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot elk vermogensbestanddeel, afzonderlijk beschouwd naargelang de categorie waartoe het behoort, met een minimum van
1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte wordt ingediend op een andere wijze dan via elektronische of telematische weg of via de computer, indien zulks is voorgeschreven.

c) De niet-nakoming van de verplichting tot aangifte van onroerende goederen dan wel rechten op onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen, wordt bestraft met een vaste geldboete van 5 000 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot hetzelfde onroerend goed of hetzelfde recht op een onroerend goed dat respectievelijk die in de aangifte had moeten zijn opgenomen, of met een minimumgeldboete van 10 000 EUR per onvolledig, onjuist of vals aangegeven gegeven.

De geldboete bedraagt 100 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot hetzelfde onroerend goed of hetzelfde recht op een onroerend goed, met een minimum van 1 500 EUR, wanneer de aangifte te laat is ingediend, zonder dat een voorafgaande aanmaning door de belastingdienst is vereist. Dezelfde sanctie geldt indien de aangifte wordt ingediend op een andere wijze dan via elektronische of telematische weg of via de computer, indien zulks is voorgeschreven.

De in deze aanvullende bepaling geregelde overtredingen en sancties zijn niet cumulatief met die welke zijn voorzien in de artikelen 198 en 199 van de onderhavige wet.

3. De wetten tot regeling van elke soort belasting kunnen voorzien in specifieke gevolgen in geval van niet-nakoming van de in deze aanvullende bepaling vastgestelde informatieplicht."

2. Wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen

6. Artikel 39 van 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 (wet nr. 35/2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en de vermogensbelasting) van 28 november 2006, als gewijzigd bij wet nr. 7/2012 (hierna: „wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen"), met als opschrift „Niet-onderbouwde vermogenswinsten", luidt als volgt:

„1. Worden gekwalificeerd als niet-onderbouwde vermogenswinsten, de activa of rechten waarvan het bezit, de aangifte of de verwerving niet overeenstemt met de door de belastingplichtige aangegeven inkomsten of vermogens, alsook de opneming van niet-bestaande schulden in een aangifte voor deze belasting of voor de vermogensbelasting, of de inschrijving ervan in de boekhouding of in officiële registers.

Niet-onderbouwde vermogenswinsten worden opgenomen in de algemene heffingsgrondslag over het belastingtijdvak waarin ze aan het licht zijn genomen, tenzij de belastingplichtige genoegzaam aantoont dat de betrokken activa of rechten reeds in zijn bezit waren op een tijdstip voorafgaand aan het tijdstip van verstrijken van de verjaringstermijn.

2. In ieder geval wordt het bezit, de aangifte of de verwerving van activa of rechten waarvoor de informatieplicht zoals bedoeld in de achttiende aanvullende bepaling van de [ABW] niet binnen de gestelde termijn is nagekomen, gekwalificeerd als een niet-onderbouwde vermogenswinst, en opgenomen in de algemene heffingsgrondslag over het oudste belastingtijdvak van de tijdvakken waarvoor nog geen verjaring is ingetreden en die nog kunnen worden geregulariseerd.

Het in dit lid bepaalde is echter niet van toepassing indien de belastingplichtige het bewijs levert dat de eigendom over de activa of rechten is verworven met inkomsten die zijn opgegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen."

3. Wet betreffende de vennootschapsbelasting

7. Artikel 121 van Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades por la que se deroga a partir del 1 de enero de 2015 el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se Aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (wet nr. 27/2014 betreffende de vennootschapsbelasting en tot intrekking, met ingang van 1 januari 2015, van koninklijk wetsbesluit nr. 4/2004 van 5 maart 2004 houdende goedkeuring van de geconsolideerde tekst van de wet betreffende de vennootschapsbelasting) van 27 november 2014, als gewijzigd bij wet nr. 7/2012 (hierna: „wet betreffende de vennootschapsbelasting"), met als opschrift „Niet-geboekte of niet-opgegeven activa en rechten: vermoeden van inkomstenverwerving", bepaalt in de leden 1 tot en met 6 ervan:

„1. Door de belastingplichtige aangehouden vermogensbestanddelen die niet in zijn boekhouding zijn opgenomen, worden geacht te zijn verworven door middel van niet-opgegeven inkomsten.

Dit vermoeden bestaat ook ingeval de aanschafwaarde gedeeltelijk niet wordt opgegeven.

2. Niet in de boekhouding opgenomen vermogensbestanddelen worden geacht eigendom te zijn van de belastingplichtige wanneer deze erover kan beschikken.

3. Het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten wordt geacht gelijk te zijn aan de aanschafwaarde van de niet in de boekhouding opgenomen activa of rechten, onder aftrek van de werkelijk gemaakte en evenmin in de boekhouding opgenomen schulden voor de financiering van deze aanschaf. Het nettobedrag kan in geen geval negatief zijn.

Het bedrag van de aanschafwaarde wordt geverifieerd aan de hand van de desbetreffende bewijsstukken of, mocht dit niet mogelijk zijn, aan de hand van de waarderingsregels zoals vastgesteld in de ABW.

4. Er bestaat een vermoeden van niet-aangegeven inkomsten wanneer niet-bestaande schulden in de boekhouding van de belastingplichtige zijn opgenomen.

5. Het op grond van de hierboven genoemde vermoedens vastgestelde bedrag aan inkomsten wordt toegerekend aan het oudste belastingtijdvak waarvoor nog geen verjaring is ingetreden, tenzij de belastingplichtige aantoont dat dit bedrag toe te rekenen is aan een of meer andere belastingtijdvakken.

6. In ieder geval worden de activa of rechten waarvoor de informatieplicht zoals bedoeld in de achttiende aanvullende bepaling van de ABW niet binnen de gestelde termijn is nagekomen, geacht te zijn verworven door middel van niet-aangegeven inkomsten die worden toegerekend

aan het oudste belastingtijdvak van de tijdvakken waarvoor nog geen verjaring is ingetreden en die nog kunnen worden geregulariseerd.

Het in dit lid bepaalde is echter niet van toepassing indien de belastingplichtige het bewijs levert dat de eigendom over de activa of rechten is verworven met inkomsten die zijn opgegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen."

4. Wet nr. 7/2012

8. De eerste aanvullende bepaling van deze wet, met als opschrift „Regeling inzake sancties in geval van niet-onderbouwde vermogenswinsten en vermoeden van inkomstenverwerving", bepaalt als volgt:

„De belastingovertreding, die als bijzonder ernstig wordt beschouwd, wordt vastgesteld ingevolge artikel 39, lid 2, van de wet nr. 35/2006 van 28 november 2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en de vermogensbelasting, alsmede artikel 134, lid 6, van de geconsolideerde tekst van de wet betreffende de vennootschapsbelasting, goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit nr. 4/2004 van 5 maart 2004, en wordt bestraft met een proportionele geldboete ter hoogte van 150 % van de boetegrondslag.

De boetegrondslag is gelijk aan de waarde van het totaalbedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de in de voorgaande alinea genoemde artikelen. [...]"

III. Precontentieuze procedure en procedure bij het Hof

9. Bij aanmaningsbrief van 20 november 2015 heeft de Commissie de aandacht van de Spaanse autoriteiten gevestigd op de mogelijke onverenigbaarheid met het Unierecht van bepaalde aspecten van de verplichting om door middel van het zogenoemde formulier 720 aangifte te doen van activa en rechten in het buitenland. Volgens de Commissie zijn de gevolgen van de niet-nakoming van deze verplichting en de daaraan verbonden sanctieregeling onevenredig in het licht van de doelstellingen die met deze Spaanse regeling worden beoogd.

10. Aansluitend op het antwoord van de Spaanse autoriteiten van 29 februari 2016 waarin wordt betwist dat sprake kan zijn van enige onverenigbaarheid van deze wet met het Unierecht, heeft de Commissie op 15 februari 2017 een met redenen omkleed advies uitgebracht waarin zij het door haar in de aanmaningsbrief van 25 november 2015 ingenomen standpunt in wezen heeft gehandhaafd.

11. Bij brieven van 12 april 2017 en 31 mei 2019 hebben de Spaanse autoriteiten dit met redenen omkleed advies beantwoord.

12. Aangezien de Commissie deze antwoorden niet overtuigend heeft bevonden, heeft zij op 23 oktober 2019 op grond van artikel 258 VWEU het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld. Daarin verzoekt zij het Hof:

– vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje zijn verplichtingen krachtens de artikelen 21, 45, 49, 56 en 63 VWEU en de artikelen 28, 31, 36 en 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen door:

  – te bepalen dat de niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of de te late indiening van formulier 720 ertoe leidt dat deze activa als niet-onderbouwde vermogenswinst worden gekwalificeerd, zonder mogelijkheid zich te beroepen op verjaring;

  – bij niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of bij te late indiening van formulier 720 automatisch een proportionele geldboete van 150 % op te leggen;

  – bij niet-nakoming van de verplichting om informatie over goederen en rechten in het buitenland te verstrekken of bij te late indiening van formulier 720 vaste geldboeten op te leggen, waarvan het bedrag hoger is dan dat van de sancties waarin de algemene regeling voor soortgelijke inbreuken voorziet, en

– het Koninkrijk Spanje in de kosten te verwijzen.

13. Het Koninkrijk Spanje verzoekt het Hof:

– het beroep te verwerpen, en

– de Commissie in de kosten te verwijzen.

14. Er heeft geen pleitzitting plaatsgevonden, maar beide partijen hebben de schriftelijke vragen van het Hof van 8 december 2020 beantwoord.

IV. Juridische beoordeling

A. Voorafgaande opmerkingen over formulier 720

15. Zoals ik reeds in de inleiding van deze conclusie heb aangegeven, is de litigieuze regeling ingevoerd met het oog op een strengere belastingcontrole in situaties waarin een groot risico op belastingfraude en -ontwijking bestaat. In dat verband heeft de Commissie benadrukt dat zij geenszins het recht van het Koninkrijk Spanje betwist om ten aanzien van activa en rechten die zich in het buitenland bevinden een informatieplicht op te leggen als bedoeld in formulier 720. Ook erkent de Commissie dat de informatieplicht krachtens formulier 720 kan worden gerechtvaardigd op grond van de noodzaak belastingfraude en -ontwijking en misbruik te voorkomen en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. De Commissie richt zich derhalve alleen tegen de gevolgen die aan de niet-nakoming van deze verplichting zijn verbonden, aangezien zij deze gevolgen als onevenredig beschouwt.

16. Hoewel de Commissie zich niet richt tegen de met formulier 720 ingevoerde informatieplicht als zodanig, maar veeleer tegen de gevolgen die zijn verbonden aan de niet- of te late nakoming ervan, acht ik het toch nuttig om nader in te gaan op de werkingssfeer van deze informatieplicht.

17. Die plicht heeft betrekking op drie categorieën van activa en rechten die zich in het buitenland bevinden: bij financiële instellingen geopende rekeningen, bewijzen van deelgerechtigdheid in aandelenkapitaal en andere vermogensbestanddelen die op grond van de regeling als zodanig worden beschouwd, alsook onroerende goederen[7]. Volgens de door de Commissie verstrekte informatie moeten de betrokken activa en rechten worden aangegeven wanneer de geraamde waarde van elke categorie per einde van (of tijdens) het boekjaar meer bedraagt dan 50 000 EUR. De aangifte moet in de daaropvolgende jaren worden herhaald indien de waarde van de activa en rechten binnen een bepaalde categorie met meer dan 20 000 EUR toeneemt. De informatieplicht behelst ook de plicht om voor elke categorie van activa en rechten een aantal gegevens[8] mee te delen. Voorts moet de aangifte middels formulier 720 worden ingediend binnen de periode van 1 januari tot 31 maart volgend op het belastingtijdvak dat als referentie dient. Afgezien van de uitzonderingen waarin de regeling voorziet[9], zijn de belastingplichtigen in Spanje fiscaal ingezeten natuurlijke personen of rechtspersonen, ongeacht hun nationaliteit, die bevoegd zijn te handelen als houder, gemachtigde of begunstigde van de activa en rechten, dan wel als gemachtigde met betrekking tot de bankrekeningen.

B. In geding zijnde vrijheden

18. Met haar beroep voert de Commissie aan dat het Koninkrijk Spanje de in de artikelen 21 (burgerschap), 45 (werknemers), 49 (vestiging), 56 (diensten) en 63 (kapitaal) VWEU verankerde vrijheden heeft geschonden, alsook de overeenkomstige vrijheden als neergelegd in de EER-Overeenkomst. In dat verband merkt de Commissie op dat de met formulier 720 ingevoerde regeling weliswaar schending van al deze vrijheden kan opleveren, maar dat de litigieuze regeling vooral het vrije verkeer van kapitaal beperkt en dat de Spaanse regeling om die reden uitsluitend in het licht van deze vrijheid dient te worden onderzocht.

19. Ik ben het daarmee gedeeltelijk eens. Het is namelijk vaste rechtspraak dat wanneer een nationale maatregel verband houdt met zowel het vrij verrichten van diensten als het vrije verkeer van kapitaal, het Hof de betrokken maatregel in beginsel slechts uit het oogpunt van een van deze twee vrijheden onderzoekt indien blijkt dat in de omstandigheden van de zaak een van

7 Zie achttiende aanvullende bepaling, lid 1, ABW.

8 Volgens de door de Commissie verstrekte informatie moet de belastingplichtige in het geval van *bankrekeningen* vijf gegevens of gegevensverzamelingen meedelen: naam van de financiële instelling of bank; identificatie van de rekening; datum van opening of sluiting van de rekening, of van toekenning of intrekking van de machtiging tot beheer ervan; rekeningsaldo per 31 december en gemiddeld saldo over het laatste kwartaal van het jaar. In het geval van *activa of rechten* moet de belastingplichtige in wezen de volgende gegevens of gegevensverzamelingen meedelen: naam van de effectenuitgevende instelling of van de kredietnemer of identificatie van de rechtsbetrekking; saldo van de effecten (aandelen of obligaties) of van de rechten per 31 december, met aanduiding van het aantal en de categorie van de aandelen of effecten en de nominale waarde ervan. In het geval van *levensverzekeringen en lijfrenten of tijdelijke renten* moet de belastingplichtige in wezen de volgende gegevens of gegevensverzamelingen meedelen: identificatie en domicilie van de verzekeringsmaatschappij, identificatiegegevens van het verzekeringscontract of van de lijfrenten of tijdelijke renten als van kracht per 31 december; de afkoopwaarde in het geval van verzekeringscontracten of de kapitalisatiewaarde in het geval van renten. In het geval van *onroerende goederen* moet de belastingplichtige in wezen de volgende gegevens of gegevensverzamelingen meedelen: identificatie van het onroerend goed met aanduiding van het type ervan; staat, land of regio waar het is gelegen, gemeente, straat en nummer; datum van verwerving en aanschafwaarde. In geval van eigendomsverlies of overdracht van de goederen moet de datum van eigendomsverlies of overdracht worden meegedeeld.

9 Volgens de Commissie geldt de informatieplicht niet voor natuurlijke personen en rechtspersonen die activa en rechten in het buitenland bezitten wanneer die activa en rechten individueel en op naam zijn opgenomen in de boekhouding.

de vrijheden volledig ondergeschikt is aan de andere en daarmee kan worden verbonden.[10] Hetzelfde geldt met betrekking tot een nationale maatregel die zowel verband houdt met het vrije verkeer van kapitaal als met de vrijheid van vestiging.[11]

20. Wat het onderhavige geval betreft, ben ik van mening dat het vrije verkeer van kapitaal de belangrijkste vrijheid is waarop de hier in geding zijnde nationale maatregel betrekking heeft. De litigieuze nationale wettelijke regeling heeft immers in het algemeen betrekking op activa of rechten die Spaanse ingezetenen in het buitenland bezitten, zonder dat dit bezit noodzakelijkerwijs gepaard gaat met het verwerven van deelnemingen in het kapitaal van in het buitenland gevestigde entiteiten of hoofdzakelijk is ingegeven door de wens om er financiële diensten af te nemen. Hoewel het vrij verrichten van diensten en de vrijheid van vestiging wel degelijk kunnen worden aangetast, lijken deze vrijheden toch ondergeschikt te zijn aan het vrije verkeer van kapitaal en kunnen zij daarmee worden verbonden. Mijns inziens geldt dezelfde conclusie voor het vrije verkeer van werknemers, waaraan in casu nog minder relevantie toekomt in vergelijking met het vrij verrichten van diensten en de vrijheid van vestiging. Wat betreft het recht van de burgers van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen, zoals verankerd in artikel 21 VWEU, ben ik van mening dat de Commissie geen argumenten heeft aangevoerd op grond waarvan kan worden beoordeeld of ook deze vrijheid door de litigieuze regeling wordt aangetast.

21. Hieruit volgt dat de onderhavige zaak moet worden beoordeeld vanuit het oogpunt van het vrije verkeer van kapitaal als neergelegd in artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst. Duidelijkheidshalve en gelet op het feit dat artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking heeft als artikel 63 VWEU[12], zal ik in mijn verdere betoog uitsluitend verwijzen naar artikel 63 VWEU.

C. Bestaan van een beperking van artikel 63 VWEU

1. Argumenten van partijen

22. De Commissie is van mening dat de met formulier 720 ingevoerde regeling een beperking oplevert van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, en wel om reden dat de litigieuze regeling specifieke regels oplegt met betrekking tot het bezit van activa en rechten in het buitenland, die niet gelden voor identieke activa die zich in Spanje bevinden. De toepassing van deze regels heeft namelijk tot gevolg dat de overdracht van activa naar het buitenland minder aantrekkelijk wordt voor deze belastingplichtigen.

23. Volgens de Spaanse regering leveren de sancties die zijn verbonden aan de niet-nakoming van de met formulier 720 opgelegde informatieplicht geen beperking op, aangezien het instellen van sancties onontbeerlijk is om deze informatieplicht te kunnen handhaven. Bovendien kunnen personen die hun activa om fiscale redenen niet opgeven, geen aanspraak maken op de bescherming die wordt geboden door het vrije verkeer van kapitaal.

[10] Zie in die zin arrest van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 39).

[11] Zie in die zin arresten van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:483, punten 89-93), en 28 februari 2013, Beker en Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punten 25-31).

[12] Zie in die zin arresten van 11 juni 2009, Commissie/Nederland (C 521/07, EU:C:2009:360, punt 33), en 5 mei 2011, Commissie/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punt 51).

2. Beoordeling

24. Mijns inziens levert de litigieuze regeling zonder enige twijfel een beperking op.

25. Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt immers dat maatregelen van een lidstaat beperkingen vormen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 63, lid 1, VWEU wanneer zij de ingezetenen van die staat ontmoedigen, beletten of minder mogelijkheden bieden om investeringen te verrichten in andere lidstaten.[13] Zoals de Commissie betoogt, zonder daarin door de Spaanse regering te worden weersproken, voorziet de regeling van formulier 720 in een informatieplicht en in sancties in geval van niet-nakoming ervan ten aanzien van fiscaal ingezetenen die activa in het buitenland bezitten. Deze informatieplicht en sancties bestaan niet voor identieke activa die zich in Spanje bevinden. Een dergelijke regeling kan de ingezetenen van die staat dus ontmoedigen, beletten of minder mogelijkheden bieden om investeringen te verrichten in andere lidstaten.

26. Het argument dat de Spaanse regering dienaangaande aanvoert en volgens hetwelk personen die hun activa om fiscale redenen verzwijgen geen enkele aanspraak kunnen maken op de bescherming die wordt geboden door het vrije verkeer van kapitaal, kan geen ander resultaat opleveren. Vastgesteld moet worden dat uit de bewoordingen zelf van artikel 65, lid 1, onder b), VWEU voortvloeit dat een beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan worden gerechtvaardigd indien zij overtredingen van de nationale wetten en voorschriften op fiscaal gebied tegengaat. Deze bepaling vooronderstelt met andere woorden dat een nationale regeling, zoals in casu in geding, niet ontsnapt aan de verboden beperkingen in de zin van artikel 63 VWEU, louter omdat die regeling tot doel heeft om belastingcontroles uit te voeren of belastingfraude te bestrijden.[14]

D. Bestaan van een mogelijke rechtvaardiging voor een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

1. Argumenten van partijen

27. Volgens de Commissie is bij het verschil in behandeling dat het Koninkrijk Spanje toepast naargelang van de plaats waar de betrokken activa zich bevinden, geen sprake van objectief verschillende situaties in de zin van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU. Om te beoordelen of sprake is van een verschil in situatie tussen belastingplichtigen die activa en rechten op het nationale grondgebied dan wel in het buitenland bezitten, moet rekening worden gehouden met het voorwerp van de litigieuze wettelijke regeling.[15] In het licht van het door deze regeling nagestreefde doel, namelijk het voorkomen en bestrijden van belastingfraude en -ontwijking, bestaat er geen objectief verschil tussen de situaties van in Spanje ingezeten belastingplichtigen naargelang het feit of hun activa zich op het nationale grondgebied dan wel in het buitenland

[13] Zie in die zin met name arresten van 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, EU:C:2000:497, punt 18); 23 oktober 2007, Commissie/Duitsland (C-112/05, EU:C:2007:623, punt 19), en 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15 (EU:C:2016:356, punt 44).

[14] Hetzelfde geldt voor de in de rechtspraak van het Hof erkende doelstellingen, naast het VWEU, zoals het voorkomen van belastingfraude en -ontwijking, het tegengaan van misbruik en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. Zie bijvoorbeeld arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

[15] Zie arresten van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punten 45-48), en 13 maart 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punten 46-48).

bevinden. In beide gevallen kan immers niet worden uitgesloten dat een ingezetene met frauduleuze bedoelingen zich onttrekt aan zijn fiscale verplichtingen met betrekking tot inkomsten die zijn verkregen uit niet-opgegeven activiteiten of transacties. [16]

28. Meer in het bijzonder, en anders dan de Spaanse regering beweert, komt geen enkele relevantie toe aan het feit dat de belastingdienst met betrekking tot activa in het buitenland niet over dezelfde informatie beschikt als over die welke zich op het nationale grondgebied bevinden. Een dergelijk argument heeft het Hof trouwens reeds afgewezen. [17] In ogen van de Commissie kan de beperking daarentegen een rechtvaardigingsgrond vinden in de noodzaak belastingfraude en –ontwijking alsook misbruik te bestrijden en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. [18]

29. De Spaanse regering betoogt subsidiair dat, mocht het Hof oordelen dat sprake is van een beperking, deze kan worden gerechtvaardigd.

30. Ten eerste maakt de litigieuze regeling onderscheid in de zin van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren wat betreft de plaats waar hun kapitaal is belegd, en wel in het licht van de mogelijkheden op het gebied van belastingcontrole. De nationale autoriteiten beschikken meer bepaald slechts over fragmentarische informatie over de activa en rechten die hun ingezetenen in het buitenland bezitten, aangezien de internationale uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied beperkt is, ook binnen de Unie, gelet op het verbod op „fishing expeditions" („naar informatie hengelen"). Aangezien het hier een aangifteplicht betreft, vormt de hoeveelheid informatie waarover de autoriteiten beschikken een relevant criterium bij de beoordeling of ingezetenen wier activa zich op het nationale grondgebied dan wel daarbuiten bevinden, in een vergelijkbare situatie verkeren.

31. Ten tweede is de Spaanse regering van mening dat de beperking tevens een rechtvaardiging vindt in redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak belastingfraude en –ontwijking alsook misbruik te bestrijden, of de noodzaak om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te waarborgen. [19]

2. Beoordeling

32. Net als de Commissie ben ik van mening dat bij het verschil in behandeling dat uit de litigieuze regeling voortvloeit, geen sprake is van objectief verschillende situaties in de zin van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU. Dit volgt immers reeds uit de rechtspraak van het Hof [20] en wel op goede gronden, aangezien het tegenovergestelde standpunt erop neerkomt dat wordt ontkend dat er sprake is van enige beperking van het vrije verkeer van kapitaal om de enkele reden dat de informatie die beschikbaar is over de activa in het buitenland niet toereikend is in vergelijking met die welke beschikbaar is over de activa die zich op het nationale grondgebied bevinden.

[16] Zie in die zin arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, hierna „arrest X en Passenheim-van Schoot", EU:C:2009:368, punten 36-40).

[17] Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 36-40. Volgens de Commissie kan de vraag naar de hoeveelheid informatie waartoe de belastingdienst toegang heeft naargelang van de plaats waar de betrokken activa zich bevinden, daarentegen worden onderzocht in het kader van de rechtvaardigings- en evenredigheidstoetsing van de litigieuze regeling.

[18] Zie arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

[19] Arrest van 20 februari 1979, Rewe-Zentral (120/78, EU:C:1979:42).

[20] Zie in die zin arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 36-40, en arrest van 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punten 30-33).

33. Zoals de Commissie en de Spaanse regering opmerken, kunnen de door de litigieuze regeling nagestreefde doelen, waaronder de bestrijding van belastingfraude en -ontduiking, niettemin worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een beperking, hetgeen ook blijkt uit zowel artikel 65, lid 1, onder b), VWEU als de rechtspraak. [21]

34. In casu staat derhalve de vraag centraal of de litigieuze regeling evenredig is.

E. Evenredigheid van de litigieuze regeling

1. Kwalificatie van de activa als niet-onderbouwde vermogenswinsten, zonder mogelijkheid zich te beroepen op verjaring (eerste grief)

35. Met haar eerste grief betoogt de Commissie dat het feit dat „de niet-nakoming van de informatieplicht of de te late indiening van formulier 720 ertoe leidt dat deze activa als niet-onderbouwde vermogenswinst worden gekwalificeerd, zonder mogelijkheid zich te beroepen op verjaring", aan te merken is als een onevenredige beperking.

a) Litigieuze regeling

36. De eerste grief is gericht tegen de regels in artikel 39 van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en in artikel 121 van de wet betreffende de vennootschapsbelasting. Deze bepalingen, die in wezen identiek zijn, zien op niet-onderbouwde vermogenswinsten en bevatten een algemene regel en een specifieke regel.

37. Op grond van de *algemene* regel geldt dat de activa of rechten waarvan het bezit, de aangifte of de verwerving niet in overeenstemming is met de inkomsten die of het kapitaal dat door de belastingplichtige is opgegeven, worden gekwalificeerd als niet-onderbouwde vermogenswinsten en worden opgenomen in de algemene heffingsgrondslag over het belastingtijdvak waarin ze aan het licht zijn gekomen. Deze winsten worden echter niet in de heffingsgrondslag opgenomen indien de belastingplichtige aantoont dat hij de betrokken activa of rechten in eigendom heeft verkregen in de loop van een tijdvak waarvoor „verjaring is ingetreden". [22] Volgens mijn onderzoek is het recht van de belastingdienst tot navordering in de praktijk onderworpen aan een verjaringstermijn van vier jaar die ingaat op de dag volgend op de dag waarop de voorgeschreven termijn voor indiening van de betrokken aangifte afloopt. [23] Als ik het goed begrijp, kan een belastingplichtige er dus in de praktijk vier jaar nadat deze activa hadden moeten zijn opgegeven, aan ontkomen dat deze in de heffingsgrondslag worden opgenomen.

38. De *specifieke* regel heeft dan weer betrekking op het bezit, de aangifte of de verwerving van activa en rechten waarvoor de met formulier 720 bedoelde informatieplicht niet binnen de gestelde termijn is nagekomen. In dat geval worden deze activa en rechten gekwalificeerd als niet-onderbouwde vermogenswinsten en opgenomen in de algemene heffingsgrondslag. Voor deze categorie van activa is echter niet voorzien in de voornoemde verjaringstermijn. Om er alsnog aan te ontkomen dat deze vermogenswinsten in de heffingsgrondslag worden opgenomen,

[21] Zie bijvoorbeeld arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk (C-334/02, EU:C:2004:129, punt 27).

[22] Zie artikel 39, lid 1, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, leden 1 tot en met 5, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting.

[23] Deze verjaringstermijn en de uitvoeringsbepalingen ervan zijn vastgesteld in artikel 66, onder a), en artikel 67, lid 1, onder a), ABW.

moet de belastingplichtige op grond van deze regel dus aantonen dat „de eigendom over de activa of rechten is verworven met inkomsten die zijn opgegeven of verkregen in belastingtijdvakken waarover hij niet aan deze belasting was onderworpen” [24].

b) Argumenten van partijen

1) Argumenten van de Commissie

39. De Commissie merkt op dat de niet-nakoming van de verplichting om formulier 720 binnen de gestelde termijn in te dienen, het vermoeden doet ontstaan dat inkomsten zijn verkregen ter hoogte van de waarde van de betrokken activa en rechten, op grond waarvan deze inkomsten worden gekwalificeerd als niet-onderbouwde vermogenswinsten. Hieruit volgt dat inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting moet worden voldaan over de inkomsten die geacht worden overeen te komen met de totale waarde van de activa en rechten waarvoor de aangifteplicht geldt.

40. De Commissie beschouwt de gevolgen van dit vermoeden op zich niet als een onevenredige maatregel, voor zover die maatregel voortvloeit uit de niet-nakoming, door de belastingplichtige, van een materiële fiscale verplichting tot betaling van belasting. [25] De onevenredigheid van de regeling schuilt veeleer in het feit dat de belastingplichtige geen beroep kan doen op de verjaringsregel om aan dit vermoeden te ontkomen. Wanneer de houder van activa en rechten in het buitenland het formulier 720 formulier niet binnen de gestelde termijn heeft ingediend, kan hij immers geen beroep doen op de verjaringsregel die de termijn vastlegt waarbinnen de belastingdienst kan optreden om de heffingsgrondslagen te rectificeren.

41. De door de Commissie aangevoerde argumenten ter staving van de onevenredigheid van dit aspect van de regeling vallen – althans naar mijn aanvoelen – uiteen in twee onderdelen.

42. Het eerste onderdeel betreft de situatie waarin de belastingplichtige de inkomstenbelasting *naar behoren heeft voldaan*. Meer in het bijzonder betreft het de specifieke situatie waarin de activa of rechten meer dan vier jaar vóór de aanvang van de termijn waarbinnen formulier 720 voor het eerst moest worden ingediend [26] in het buitenland zijn verworven, in welke situatie ook meer dan vier jaar geleden belasting is geheven over de inkomsten waarmee deze activa of rechten zijn verworven en waarin de belastingplichtige op dat tijdstip aan die belasting was onderworpen, maar hij geen enkel bewijs kan overleggen waaruit blijkt dat hij deze inkomsten aan de fiscus heeft opgegeven. [27] In een dergelijke situatie, aldus de Commissie, waarin de houder van de activa of rechten niet kan bewijzen dat hij de over deze inkomsten verschuldigde belasting heeft voldaan, kan hij zich ook niet beroepen op de verjaringsregel om navordering door de belastingdienst te voorkomen. Dit betekent met andere woorden dat ten aanzien van de belastingplichtige die niet kan bewijzen dat hij de belasting heeft voldaan over de inkomsten

[24] Zie artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting.

[25] In dit verband geeft de Commissie aan dat zodra de kwalificatie als vermogenswinsten het gevolg is van de niet-nakoming door de belastingplichtige van een materiële verplichting tot betaling van belasting, de belastingdienst op grond van die kwalificatie ambtshalve mag overgaan tot navordering van de verschuldigde belasting ter correctie van de situatie van de belastingplichtige die zich in eerste instantie niet had gehouden aan de geldende fiscale voorschriften.

[26] Wat betreft deze termijn van vier jaar, zie punt 37 hierboven van deze conclusie.

[27] In dit verband is de Commissie van mening dat wanneer de activa zijn verworven gedurende een belastingtijdvak waarvoor het recht van de belastingdienst tot vaststelling dan wel navordering van de belastingschuld is verjaard, het heel goed mogelijk is dat de belastingplichtige de documenten niet heeft bewaard waaruit de aangifte blijkt van de inkomsten waarmee deze activa zijn verworven.

waarmee de activa in het buitenland zijn verworven, een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude ontstaat. De Commissie verwijst naar vaste rechtspraak volgens welke de omstandigheid dat een ingezeten belastingplichtige in een andere lidstaat gelegen activa bezit, niet volstaat om uit te gaan van een vermoeden van belastingfraude en -ontwijking. [28]

43. In dit verband weerspreekt de Commissie de bewering van de Spaanse regering dat de bewijslast bij de belastingdienst rust en dat het derhalve aan laatstgenoemde staat om adequaat onderzoek in te stellen teneinde de werkelijke situatie van de belastingschuldige te achterhalen en dienovereenkomstig te handelen. Volgens haar voorziet de litigieuze regeling niet in deze handelwijze en kan uit geen enkel document worden opgemaakt dat zij daadwerkelijk door de Spaanse autoriteiten is gevolgd. De regeling legt de bewijslast met betrekking tot de inkomstenaangifte dan wel de niet-verschuldigdheid van de belasting uitdrukkelijk en uitsluitend bij de belastingplichtige. Bovendien blijkt uit concrete toepassingsvoorbeelden van de regeling in verband met formulier 720 dat de bewijslast rust bij de houder van de activa en rechten die de informatieplicht niet binnen de gestelde termijn is nagekomen.

44. Het tweede onderdeel betreft de „volstrekte onmogelijkheid tot verjaring". Zo voert de Commissie aan dat de niet- of te late nakoming van de informatieplicht die met formulier 720 is opgelegd, resulteert in de niet-toepasselijkheid van de verjaringsregels.

45. In dit verband is de Commissie *in de eerste plaats* in wezen van mening dat de onmogelijkheid van verjaring niet geschikt is om de nagestreefde doelstelling te bereiken, aangezien de tijdige indiening van formulier 720 alleen al voor de belastingplichtige volstaat om in aanmerking te blijven komen voor de op dat tijdstip reeds verworven verjaring, ook in gevallen van manifeste belastingontwijking.

46. *In de tweede plaats* is de volstrekte onmogelijkheid van verjaring ook niet noodzakelijk om de door de litigieuze regeling nagestreefde doelstellingen te bereiken, gelet op de bestaande Uniebrede instrumenten voor uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.

47. De Commissie benadrukt meer bepaald dat zij niet betwist dat relevante inlichtingen over activa en rechten in het buitenland op het tijdstip van invoering van formulier 720 in 2012 niet konden worden verkregen met behulp van het destijds bestaande instrumentarium voor uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied. Tussen 2012 en 2017 is het Uniebrede systeem voor uitwisseling van inlichtingen echter aanzienlijk geëvolueerd en op 15 februari 2017 – de datum waarop het met redenen omkleed advies is uitgebracht en tevens de datum die het Hof in aanmerking dient te nemen voor de beoordeling van de in dit beroep toepasselijke bepalingen – hadden de lidstaten met de op dat ogenblik bestaande instrumenten voor uitwisseling van inlichtingen binnen de Unie de nodige inlichtingen kunnen inwinnen over activa en rechten in het buitenland met het oog op het uitvoeren van doeltreffende belastingcontroles.

48. *Ten eerste* vallen de inlichtingen die in een aangifte via formulier 720 moeten worden vermeld, grotendeels binnen de werkingssfeer van richtlijn 2011/16.

49. Ter ondersteuning van die vaststelling verwijst de Commissie naar de specifieke bepalingen die betrekking hebben op de drie in formulier 720 genoemde categorieën activa.

[28] Zie arresten van 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 60), en, naar analogie, 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 51).

50. Wat betreft de inlichtingen met betrekking tot *bankrekeningen* verwijst zij naar artikel 8, lid 3 bis, van richtlijn 2011/16, alsook naar de bijlagen die onder meer zien op de automatische uitwisseling van inlichtingen over rekeningen, daaronder begrepen depositorekeningen en bewaarrekeningen. Deze uitwisseling van inlichtingen heeft betrekking op elke „te rapporteren persoon". Daaronder wordt verstaan een natuurlijke persoon of een entiteit, niet zijnde i) kapitaalvennootschappen waarvan de aandelen regelmatig worden verhandeld op één of meer erkende effectenbeurzen, ii) kapitaalvennootschappen die een gelieerde entiteit zijn van een onderneming omschreven onder i), iii) overheidsinstanties, iv) internationale organisaties, v) centrale banken, of vi) financiële instellingen. [29]

51. De inlichtingen die overeenkomstig artikel 8, lid 3 bis, onder a), van richtlijn 2011/16 via het systeem voor automatische uitwisseling moeten worden meegedeeld, omvatten alle inlichtingen die nodig zijn voor het identificeren van de persoon die houder is van een rekening, van de financiële instelling die de rekening beheert en van de rekening zelf. Ook moeten inlichtingen worden verstrekt over het saldo van de rekening of de waarde waarover dient te worden gerapporteerd. In het geval van bewaarrekeningen moeten inlichtingen worden meegedeeld over het totale brutobedrag aan rente, het totale brutobedrag aan dividenden en het totale brutobedrag aan inkomsten gegenereerd met betrekking tot de activa op de rekening, alsook over de totale bruto-opbrengsten van de verkoop of afkoop van financiële activa. In het geval van een depositorekening moeten inlichtingen worden uitgewisseld over het totale brutobedrag aan rente gestort of bijgeschreven op de rekening gedurende het kalenderjaar of een andere relevante periode waarover dient te worden gerapporteerd. In het geval van andere rekeningen moeten onder meer inlichtingen worden meegedeeld over het totale brutobedrag betaald of bijgeschreven op de rekening van de rekeninghouder.

52. De overeenkomstig het voornoemde artikel 8, lid 3 bis, onder a), automatisch uitgewisselde inlichtingen zijn toereikend met het oog op het vaststellen van de belasting die verschuldigd is over de inkomsten die zijn behaald uit het bezit van rekeningen in het buitenland.

53. Vervolgens merkt de Commissie op dat de door richtlijn 2011/16 ingestelde automatische uitwisseling van inlichtingen vereist dat de degenen die aangifte doen, daarin tevens inlichtingen moeten verstrekken met betrekking tot *effecten* die in een andere lidstaat worden aangehouden. De uit te wisselen inlichtingen met betrekking tot effecten die worden aangehouden via depositorekeningen of bewaarrekeningen zijn in verreweg de meeste gevallen dezelfde als die welke betrekking hebben op bankrekeningen, hetgeen in dit geval ook toelaat om de verschuldigde belasting over de overeenkomstige inkomsten vast te stellen.

54. Ook *rechten of levensverzekeringsovereenkomsten* die niet onder andere rechtshandelingen van de Unie vallen, kunnen met betrekking tot elk belastingtijdvak onderwerp zijn van een automatische uitwisseling van inlichtingen op grond van artikel 8, lid 1, onder c), van richtlijn 2011/16. In dit geval hebben deze inlichtingen betrekking op de ingezetenen van een lidstaat, ongeacht of het natuurlijke personen of entiteiten betreft, en kunnen de belastingdiensten van de lidstaten op basis daarvan de verschuldigde belasting over die inkomsten vaststellen.

55. Inlichtingen over *onroerende goederen*, tot slot, die overeenkomstig artikel 8, lid 1, onder e), van de genoemde richtlijn onder de verplichting tot automatische uitwisseling kunnen vallen, hebben zowel betrekking op de eigendom ervan als op de eruit verkregen inkomsten, ongeacht of

[29] Bijlage I, deel VIII, punt D.2, van richtlijn 2011/16.

deze toebehoren aan in een lidstaat ingezeten natuurlijke personen of entiteiten. Die inlichtingen zijn toereikend met het oog op het vaststellen van de over die activa en rechten verschuldigde belasting.

56. *Ten tweede* moet worden vastgesteld dat wanneer het systeem voor automatische uitwisseling van inlichtingen niet alle inlichtingen bestrijkt die in de verplichte aangifte via formulier 720 moeten worden vermeld [30], de belastingdiensten van de lidstaten in dergelijke gevallen evenwel een beroep kunnen doen op de procedure voor de uitwisseling van inlichtingen *op verzoek* (niet-automatisch), zoals geregeld in de artikelen 5 tot en met 7 van richtlijn 2011/16.

57. *Ten derde* benadrukt de Commissie dat de door de Spaanse regering aangevoerde vermeende lacunes in het bestaande Uniebrede mechanisme voor uitwisseling van inlichtingen niet aan deze vaststelling kunnen afdoen. Uit vaste rechtspraak van het Hof, en met name uit zijn arrest in de zaak Commissie/België [31], blijkt dat de mechanismen voor wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten van de lidstaten voldoende zijn om een lidstaat in staat te stellen om de waarheidsgetrouwheid van de aangiften van de belastingplichtigen betreffende hun in een andere lidstaat gerealiseerde inkomsten te controleren. Het Hof heeft ook geoordeeld dat, hoewel deze samenwerkingsinstrumenten in de praktijk niet altijd op bevredigende wijze en feilloos functioneren, de lidstaten zich niet kunnen beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen hun belastingdiensten ter rechtvaardiging van de beperking van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden.

58. *In de derde plaats* is de Commissie in ieder geval van mening dat, hoewel de gebrekkige informatie waarover een lidstaat beschikt met betrekking tot door ingezetenen in het buitenland aangehouden activa of rechten een rechtvaardigingsgrond kan opleveren voor de toepassing van een *langere* navorderingstermijn voor zover deze ertoe strekt, de belastingdiensten in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten [32], zulks in geen geval een rechtvaardigingsgrond kan opleveren voor het *volledig ontbreken* van een verjaringsregel, hetgeen doorgaans voorbehouden blijft aan de meest ernstige schendingen van de mensenrechten.

2) Argumenten van de Spaanse regering

59. Aangaande het eerste onderdeel van het betoog van de Commissie betwist de Spaanse regering dat sprake is van een onweerlegbaar vermoeden van fraude. In dit verband preciseert zij dat artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen [33] een

[30] Volgens de Commissie is dit het geval voor rekeningen en effecten die worden aangehouden door beursgenoteerde vennootschappen en daarmee verbonden ondernemingen of door financiële instellingen. Ook inlichtingen over personen met een beschikkingsbevoegdheid (niet-houders) over bepaalde in „model 720” genoemde financiële rekeningen zijn niet beschikbaar via het mechanisme voor automatische uitwisseling van inlichtingen. Voorts kunnen ook geen inlichtingen worden opgevraagd over effecten die niet worden aangehouden via rekeningen bij financiële instellingen.

[31] Arrest van 6 juni 2013, (C-383/10, EU:C:2013:364, punten 52 en 53).

[32] Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 62-75, en arrest van 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 35).

[33] Ik merk op dat de Commissie in haar beroep niet nader heeft aangegeven tegen welke bepalingen van Spaans recht haar eerste grief was gericht. In het rechtskader van het beroep heeft zij echter verwezen naar zowel artikel 39 van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen als artikel 121 van de wet betreffende de vennootschapsbelasting. Hieruit maak ik dan ook op dat de eerste grief van de Commissie tegen beide bepalingen is gericht. In dit verband merk ik op dat de Spaanse regering, wanneer zij in haar verweerschrift verwijst naar de eerste grief van de Commissie, alleen melding maakt van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Dit gezegd hebbende, en aangezien de Spaanse regering het Hof in overweging geeft om het beroep in zijn geheel te verwerpen, maak ik uit de door de Spaanse regering aangevoerde argumenten in verband met artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen op dat deze bij uitbreiding betrekking hebben op artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting.

antifraudebepaling vormt, maar niet uitgaat van een vermoeden van fraude. Met het oog op de toepassing van die bepaling moeten immers twee feiten door de belastingdienst zijn bewezen: ten eerste, dat de belastingplichtige niet de activa heeft opgegeven waarop formulier 720 betrekking heeft en, ten tweede, dat de belastingplichtige geen belasting heeft voldaan over de inkomsten waarmee deze activa zijn verworven.

60. De omstandigheid dat een belastingplichtige niet de aangifte bewaart met betrekking tot het belastingtijdvak waarover hij naar eigen zeggen reeds is belast, betekent niet dat de belastingdienst er automatisch van uitgaat dat deze belastingplichtige niet-onderbouwde vermogenswinsten heeft behaald. In een dergelijk geval moet de belastingdienst een onderzoek instellen naar de beweringen van deze belastingplichtige, bij uitblijven waarvan het aan het vermoeden ten grondslag liggende feit niet komt vast te staan (namelijk dat de belastingplichtige niet is belast over de desbetreffende inkomsten) en er bijgevolg niet kan worden uitgegaan dat sprake is van niet-onderbouwde vermogenswinsten. Bij twijfel daaromtrent kan niet worden overgegaan tot regularisatie, aangezien een van de aan het vermoeden ten grondslag liggende feiten niet is bewezen. Indien de belastingplichtige daarentegen wenst te voorkomen dat artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen toepassing vindt op grond dat hij voordien via formulier 720 aangifte heeft gedaan van de inkomsten waarmee de niet-aangegeven activa of rechten zijn verworven, dan hoeft hij alleen maar te preciseren in welke eerdere belastingaangiften hij van deze inkomsten aangifte heeft gedaan. In dat geval staat het aan de belastingdienst om dit na te gaan.

61. Ter ondersteuning hiervan verwijst de Spaanse regering naar meerdere bepalingen met betrekking tot de bewijslast. [34] Daaruit blijkt dat de bewijslast bij de belastingdienst rust, zoals ook duidelijk staat vermeld in de in de voetnoot op bladzijde 34 van deze conclusie aangehaalde regeling. Ter illustratie verwijst zij ook naar een rechterlijke uitspraak over een regularisatie overeenkomstig artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, waarbij de betrokken berekende aanslag nietig werd verklaard, aangezien de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal gerecht in economische en bestuurszaken) had geoordeeld dat de belastingplichtige naar eigen zeggen over zijn inkomsten was belast en de documenten in zijn bezit had overgelegd, en dat de belastingdienst zich geen inspanningen had getroost om een afdoend bewijs van het tegendeel te leveren. [35]

[34] Ten eerste vermeldt, in het kader van de toetsingsprocedure ingevolge artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, artikel 105, lid 1, ABW („Bewijslast") dat „[e]enieder die zijn recht doet gelden in belastingprocedures, de feiten die aan dit recht ten grondslag liggen moet bewijzen". Ten tweede verwijst zij naar artikel 102 ABW („Kennisgeving van de berekening"), dat in lid 2, onder c), ervan bepaalt dat in deze berekening uitdrukkelijk melding moet worden gemaakt van „de redenen waarom deze berekeningen niet overeenstemmen met de door de belastingplichtige verstrekte inlichtingen of met de toepassing of interpretatie van de wetgeving door laatstgenoemde, met vermelding van de daaraan ten grondslag liggende wezenlijke feiten en elementen, alsook van de rechtsgronden ervan". Ten derde verwijst de Spaanse regering naar de „theorie van de nabijheid van het te bewijzen feit" die tot uitdrukking komt in artikel 217 van Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil (Spaans wetboek van burgerlijke rechtsvordering van 7 januari 2000) (BOE nr. 7 van 8 januari 2000), volgens welk de rechter rekening dient te houden met de mogelijkheid en de gelegenheid van elke procespartij om bewijsmateriaal over te leggen. Hoewel elke partij overeenkomstig artikel 106, lid 1, ABW in beginsel bewijs moet leveren van de feiten die zij in haar voordeel aanvoert, impliceert de toepassing van de „theorie van de nabijheid van het te bewijzen feit" dat indien de belastingplichtige verklaart geen documenten met betrekking tot zijn belastingen te bewaren teneinde te bewijzen dat hij werd belast, het aan de belastingdienst staat om deze informatie in zijn archieven op te zoeken teneinde na te gaan of de belastingplichtige al dan niet werd belast. Ten vierde zijn deze regels en beginselen ook opgenomen in Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (wet betreffende de algemene bestuurlijke procedure van 1 oktober 2015) (BOE nr. 236 van 2 oktober 2015). Ten vijfde en tot slot bepalen de artikelen 141 en 145 ABW dat het aan de belastingdienst staat om „onderzoek te doen naar de feitelijke elementen die ten grondslag liggen aan de fiscale verplichtingen teneinde die elementen aan het licht te brengen waarvan de belastingdienst niet op de hoogte is" en om „de waarheidsgetrouwheid en de nauwkeurigheid van de door de belastingplichtigen ingediende aangiften te controleren".

[35] Uitspraak van de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal gerecht in economische en bestuurszaken) van 16 januari 2019 (R.G. 4253/2016).

62. Met betrekking tot het tweede onderdeel van het betoog van de Commissie merkt de Spaanse regering ten eerste op dat de Commissie uitgaat van een onjuiste premisse, voor zover zij van mening is dat de regeling van formulier 720 niet voorziet in een verjaringstermijn, terwijl deze regeling juist een concrete toepassing vormt van het „actio nata"-beginsel, volgens hetwelk de verjaringstermijn van een recht of van een vordering pas kan ingaan vanaf het tijdstip waarop de houder ervan kennis heeft van het bestaan van dit recht of van deze vordering.[36] Derhalve impliceert de toepassing van dit beginsel dat een verjaringstermijn van vier jaar[37] ingaat vanaf het tijdstip waarop de belastingdienst op de hoogte is van de elementen van het belastbare feit op basis waarvan hij een onderzoek kan instellen, ongeacht of hij hiervan op de hoogte is geraakt dankzij inlichtingen die een andere lidstaat via een systeem voor automatische of spontane uitwisseling van inlichtingen heeft verstrekt, dan wel dankzij inlichtingen van de belastingplichtige zelf of een derde. Van een onmogelijkheid van verjaring kan dan ook geen sprake zijn.

63. Dit gezegd hebbende, betoogt de Spaanse regering in wezen dat het „actio nata"-beginsel geen toepassing vindt in het geval van in Spanje gelegen activa. Dit verschil in behandeling ten aanzien van verjaring tussen in Spanje en in het buitenland gelegen activa is niettemin ingegeven door een objectieve reden.

64. *Ten eerste* kan de Spaanse belastingdienst op het nationale grondgebied zijn bevoegdheden namelijk onbeperkt uitoefenen ten aanzien van ongeacht welke activa en rechten, met name door middel van „fishing expeditions" („naar informatie hengelen"), hetgeen deze dienst niet kan doen wanneer de desbetreffende activa en rechten zich in het buitenland bevinden. In dit verband brengt de Spaanse regering in herinnering dat de niet-onderbouwde vermogenswinsten zijn behaald uit activa en rechten die bij de belastingdienst onbekend zijn en die alleen aan het licht kunnen komen wanneer laatstgenoemde een onderzoek instelt dat toch niet volledig tot een goed einde kan worden gebracht, al was het maar omdat zijn ambtenaren niet mogen optreden buiten het Spaanse grondgebied. Gelet op deze moeilijkheden is het volkomen gerechtvaardigd dat de verjaringstermijn begint te lopen vanaf het tijdstip waarop de belastingdienst op de hoogte raakt van het bestaan van deze in het buitenland gelegen activa en rechten, waarmee inkomsten zijn gegenereerd die niet zijn opgegeven en die niet hebben kunnen worden onderzocht met de middelen die hadden kunnen worden aangewend indien deze inkomsten op het Spaanse grondgebied waren behaald.

65. In dit verband heeft het Hof erkend dat er, wanneer een lidstaat zijn bevoegdheden moet uitoefenen op de locatie van de in het buitenland gelegen activa en rechten, specifieke verjaringsregels bestaan.[38] Ook heeft het Hof geoordeeld dat een verschil in vervaltermijn waarbinnen de belastingplichtige dan wel de belastingdienst zijn rechten kan uitoefenen, kan worden gerechtvaardigd op grond van het feit dat laatstgenoemde pas vanaf het tijdstip van indiening van de belastingaangifte op de hoogte is van de nodige gegevens en dienovereenkomstig kan handelen[39], hetgeen a fortiori geldt in gevallen waarin de activa en/of rechten zijn verzwegen en het nagenoeg onmogelijk is om inlichtingen daaromtrent te verkrijgen met het bestaande instrumentarium.

[36] Volgens de Spaanse regering is dit „actio nata"-beginsel als algemene regel opgenomen in artikel 1969 van het Spaanse burgerlijk wetboek (Gaceta de Madrid – thans de „BOE" – nr. 206 van 25 juli 1889). De Spaanse regering wijst erop dat de toepassing van het „actio nata" beginsel niet alleen niet strijdig is met de letterlijke bewoordingen van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen – waarin nergens wordt gesproken van een „niet-toepasselijkheid van verjaring" – maar ook voortvloeit uit de geest van de bepaling en uit een systematische uitlegging die strookt met het doel van de rechtsfiguur van de verjaring.

[37] Zie met betrekking tot de verjaringstermijn van vier jaar, punt 37 hierboven en de voetnoot op bladzijde 23 van deze conclusie.

[38] Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punt 86.

[39] Zie arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 50 e.v.).

66. *Ten tweede* betwist de Spaanse regering de bewering van de Commissie dat de bestaande samenwerkingsinstrumenten binnen de Unie toereikend zijn. Ter ondersteuning daarvan voert zij verschillende argumenten aan die als volgt kunnen worden samengevat.

67. Om te beginnen wijst zij erop dat, aangezien het beroep van de Commissie er niet op is gericht om bepaalde aspecten van de regeling van formulier 720 ongeldig te laten verklaren vanaf de datum van het met redenen omkleed advies, namelijk 15 februari 2017, de situatie van de internationale wederzijdse bijstand moet worden onderzocht per 2012 – het jaar van invoering van formulier 720 –, en niet per februari 2017. Dit gezegd hebbende, blijft de Spaanse regering in ieder geval de mening toegedaan dat de huidige instrumenten voor de internationale uitwisseling van informatie nog steeds ontoereikend zijn om te achterhalen of het vermogen van ingezeten belastingplichtigen mogelijkerwijs belastbare financiële activa en rechten omvat die zich in het buitenland bevinden.

68. In dit verband benadrukt de Spaanse regering in de eerste plaats dat de Commissie heeft erkend dat de inlichtingen die via formulier 720 worden verkregen, niet volledig samenvallen met die welke kunnen worden verkregen in toepassing van richtlijn 2011/16. [40]

69. Voorts onderstreept zij dat de automatische uitwisseling in de zin van artikel 3, punt 9, onder a), van richtlijn 2011/16 verbonden is aan het beginsel van „beschikbare inlichtingen", die moeten worden verstaan als „inlichtingen die zich in de belastingdossiers van de inlichtingen verstrekkende lidstaat bevinden en die opvraagbaar zijn overeenkomstig de procedures voor het verzamelen en verwerken van inlichtingen in die lidstaat". Bijgevolg is het mogelijk dat de bronstaat van de betrokken inkomsten niet beschikt over automatisch uit te wisselen inlichtingen, hetzij omdat bepaalde inkomsten of goederen volgens zijn nationale wetgeving niet aan belasting zijn onderworpen en daarover dan ook geen inlichtingen moeten worden verstrekt, hetzij omdat de persoon die de inlichtingen moet verstrekken – de belastingplichtige zelf of een derde – de aan de informatieplicht onderworpen inkomsten of goederen niet heeft opgegeven. Zij brengt in herinnering dat het Hof in zijn arrest X en Passenheim-van Schoot [41] heeft geoordeeld dat een lidstaat niet kan worden verplicht om zijn regeling inzake fiscale controles af te stemmen op de specifieke toestand die in elke andere lidstaat of derde staat heerst, in casu op de beschikbare inlichtingen voor dit concrete geval. Wat betreft de inlichtingen met betrekking tot rekeningen in de zin van artikel 8, 3 bis, van richtlijn 2011/16, kan de belastingdienst er overigens niet zeker van zijn dat hij de nodige inlichtingen ontvangt met betrekking tot bestaande rekeningen in de zin van deze richtlijn, namelijk per 31 december 2015 aangehouden financiële rekeningen [42], omdat in het geval van deze rekeningen de [fiscale] woonplaats van de belastingplichtige wordt bepaald op grond van de nationale regelgeving die dan weer van lidstaat tot lidstaat kan verschillen.

70. Tot slot voert de Spaanse regering aan dat, hoewel de situatie op het gebied van informatie-uitwisseling in de voorbije jaren aanzienlijk is geëvolueerd, toch moet worden opgemerkt dat deze momenteel allesbehalve vergelijkbaar is met de binnenlandse situatie en dat

[40] Volgens de Spaanse regering vallen met name buiten de werkingssfeer van deze richtlijn inlichtingen over effecten (aandelen, participaties) en over in een andere lidstaat in bewaring gegeven, in beheer gegeven of verkregen rechten of inkomsten, die via formulier 720 moeten worden aangegeven, alsook over rechten op andere onroerende goederen dan die welke eigendom zijn van de betrokken persoon (timeshare-, gebruiks- en genotsrechten, blote eigendom), die eveneens via formulier 720 moeten worden aangegeven.

[41] Zie punt 61 van dit arrest.

[42] Zie het begrip „bestaande rekeningen" in bijlage I, deel VIII, punt C.9, van richtlijn 2011/16.

het – gelet op de complexe aard, de vele betrokken lidstaten en de uiteenlopende nationale regelingen en praktijken – waarschijnlijk tijd zal vergen om door een optimale afstemming te komen tot een praktische en doeltreffende implementatie van de uitwisseling.

c) Beoordeling

71. Ik wil erop wijzen dat het, volgens vaste rechtspraak van het Hof, in een niet-nakomingsprocedure aan de Commissie staat om de gestelde niet-nakoming aan te tonen. Zij is degene die het Hof de informatie moet verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van deze niet-nakoming, en kan zich daarbij niet baseren op een of ander vermoeden.[43] Zoals ik verderop zal uiteenzetten, heeft de Commissie in casu grotendeels nagelaten om het Hof de nodige informatie te verschaffen die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van de gestelde niet-nakoming.

72. Mijns inziens volgt dit uit het feit dat het beroep van de Commissie bijzonder summier van aard is. Bovendien is de Spaanse regering in haar verweerschrift zeer uitvoerig ingegaan op de beweringen van de Commissie en heeft zij daarbij verschillende argumenten aangevoerd waarvan het merendeel, volgens mij, op het eerste gezicht niet ongegrond lijkt te zijn. In haar memorie van repliek beantwoordt de Commissie deze argumenten zeer beperkt en beknopt en heeft zij mijns inziens dan ook geen nuttig antwoord gegeven op het betoog van de Spaanse regering. Om die reden ben ik van mening dat het Hof grotendeels niet over de nodige informatie beschikt die dit nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van de door de Commissie gestelde niet-nakoming.

1) De vraag naar de „volstrekte onmogelijkheid tot verjaring” (tweede onderdeel)

73. Aangaande de vraag of de niet- of te late indiening van formulier 720 meebrengt dat er geen verjaringsregels gelden, hetgeen op zich is aan te merken als onevenredig[44], acht ik het *ten eerste* noodzakelijk om de precieze strekking van de litigieuze regeling te verduidelijken.

74. Concreet bepaalt deze regeling dat de belastingdienst, bij niet-indiening van formulier 720 binnen de gestelde termijn, op grond van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting een navorderingsaanslag kan opleggen over de inkomsten die zijn verkregen uit in het buitenland gelegen activa behorend tot het vermogen van de belastingplichtige, ook wanneer deze activa zijn verworven tijdens een periode waarvoor reeds verjaring is ingetreden op het tijdstip dat de belastingdienst het bestaan ervan ontdekt. Dit feit vloeit voort uit de bewoordingen zelf van deze bepalingen, hetgeen overigens niet door de Spaanse regering wordt betwist. Of anders uitgedrukt: de verjaringstermijn van vier jaar waarop een belastingplichtige met activa in Spanje zich kan beroepen om aan belasting te ontkomen op grond van het enkele feit dat een termijn van vier jaar is verstreken sinds het tijdstip waarop de activa hadden moeten zijn opgegeven, is niet van toepassing in het geval van de in formulier 720 bedoelde activa.

[43] Zie met name arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[44] Ik merk op dat – nadat het onderhavige beroep wegens niet-nakoming bij het Hof is ingesteld – een verzoek om een prejudiciële beslissing van de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (hoogste rechterlijke instantie van de autonome regio Catalonië, Spanje) bij het Hof is ingekomen (zaak C-330/20). In dit verzoek om een prejudiciële beslissing werpt de verwijzende rechter in wezen dezelfde vraag op als de hier aan de orde zijnde, namelijk de evenredigheid van de verjaringsregel van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en het belang, in dit verband, van de regeling voor het uitwisselen van gegevens.

75. Voor dergelijke activa betekent dit in de praktijk dat de belastingdienst op grond van de voornoemde bepalingen een navorderingsaanslag kan opleggen, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa en dus onbeperkt in de tijd. Deze bepalingen resulteren bijgevolg in de niet-toepasselijkheid van de verjaringsregels, zoals de Commissie terecht opmerkt. In dit verband merk ik op dat de door de Spaanse regering verstrekte informatie over het „actio nata"- beginsel geen ander resultaat kan opleveren. Dit beginsel behelst immers alleen dat wanneer de belastingdienst over aanwijzingen beschikt van een belastbaar bestanddeel, hij de eventuele belastingschuld binnen een termijn van vier jaar moet navorderen. Zelfs indien dit beginsel wordt toegepast, iets waartegen de Commissie overigens geen bezwaar lijkt te hebben [45], blijft de onmogelijkheid van verjaring voortduren in die zin dat de belastingdienst ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa [46] een navorderingsaanslag kan opleggen, zolang hij de verjaringstermijn van vier jaar respecteert.

76. Wat *ten tweede* de evenredigheid betreft van een dergelijke regeling die gepaard gaat met de onmogelijkheid van verjaring, moet worden uitgemaakt of zij *geschikt* is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan *noodzakelijk* is om dat doel te bereiken.

77. Aangaande het eerste punt heeft het Hof reeds geoordeeld dat de toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn voor belastbare bestanddelen die in een andere lidstaat zijn aangehouden of opgekomen, ertoe bijdraagt om de doeltreffendheid van belastingcontroles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden, in die zin dat een dergelijke regeling belastingplichtigen met dergelijke tegoeden ervan weerhoudt, deze tegoeden of de inkomsten daaruit voor de fiscus te verzwijgen, teneinde te vermijden dat hun naderhand een navorderingsaanslag wordt opgelegd. [47] In casu moet echter worden opgemerkt dat de litigieuze verjaringstermijn alleen toepassing vindt wanneer formulier 720 niet binnen de gestelde termijn is ingevuld. Hij is derhalve niet algemeen van toepassing wanneer de betrokken activa zich in het buitenland bevinden. Toch ben ik niet ervan overtuigd dat deze regeling niet geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken, zoals de Commissie aanvoert. Het is inderdaad zo dat de belastingplichtigen die de informatieplicht binnen de gestelde termijn nakomen, in aanmerking blijven komen voor de verjaring met betrekking tot eventuele verzwegen inkomsten waarmee zij hun in het buitenland gelegen activa en rechten hebben verworven. [48] Wanneer een belastingplichtige echter inkomsten wil verzwijgen, lijkt het mij weinig waarschijnlijk dat hij om te beginnen de informatieplicht wenst na te komen teneinde in aanmerking te kunnen komen voor de verjaring.

78. Wat vervolgens de noodzaak betreft van de litigieuze verjaringstermijn, heeft de Commissie naar mijn mening aangetoond dat deze regeling verder gaat dan noodzakelijk om het beoogde doel te bereiken, maar dan uitsluitend met betrekking tot bepaalde activa die via formulier 720 moeten worden opgegeven, namelijk nieuwe bankrekeningen in de zin van richtlijn 2011/16 (hierna: „nieuwe bankrekeningen"). [49]

[45] De Commissie voert immers slechts aan dat het gaat om „een geval van volstrekte onmogelijkheid van verjaring".

[46] Zo zou bijvoorbeeld niets eraan in de weg staan dat de navorderingsaanslag verschillende decennia na verwerving van de betrokken activa door de belastingplichtige wordt opgelegd, mocht de belastingdienst op dat latere tijdstip kennis krijgen van het bestaan ervan.

[47] Arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 51 en 52, en arrest van 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 32).

[48] De Spaanse regering heeft dit door de Commissie benadrukte punt bevestigd.

[49] In bijlage 1, deel VIII, punt C.10, van richtlijn 2011/16 wordt het begrip „nieuwe rekeningen" omschreven als financiële rekeningen geopend op of na 1 januari 2016.

79. Meer in het bijzonder, en zoals ik verderop zal uiteenzetten onder i), ben ik van mening dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat wanneer een lidstaat via het mechanisme voor verplichte automatische uitwisseling beschikt – of kan beschikken – over voldoende inlichtingen over door ingezeten belastingplichtigen in het buitenland aangehouden activa en rechten om de belasting te kunnen vaststellen, de toepassing van een verlengde verjaringstermijn verder gaat dan noodzakelijk om het daarmee beoogde doel te bereiken. Zoals ik in dit verband zal uiteenzetten onder ii), ben ik van mening dat de Commissie rechtens genoegzaam heeft vastgesteld dat de Spaanse belastingdienst bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn in 2017 – de datum die voor de beoordeling van het onderhavige beroep [50] in aanmerking dient te worden genomen – krachtens richtlijn 2011/16 over voldoende inlichtingen over door ingezeten belastingplichtigen in het buitenland aangehouden nieuwe bankrekeningen beschikte of kon beschikken om de passende belasting vast te stellen.

i) Uit de rechtspraak voortvloeiende beginselen

80. Mijns inziens heeft het Hof ter zake twee complementaire en relevante rechtspraaklijnen ontwikkeld.

81. *Ten eerste* heeft het Hof zich reeds uitgesproken over de noodzaak van de toepassing door een lidstaat van een verlengde navorderingstermijn ingeval het vermoeden bestaat dat in een andere lidstaat aangehouden belastbare activa worden verzwegen, alsook over de uitwerking, in dat opzicht, van systemen voor informatie-uitwisseling op het niveau van de Unie. [51] Er zij evenwel opgemerkt dat deze arresten, zoals ik hieronder nog zal uiteenzetten, zijn gewezen in de specifieke context van de vroegere richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen [52], de voorganger van de hier in geding zijnde richtlijn. Zoals ik hieronder zal uiteenzetten, verschilde deze oude richtlijn in die zin van de hier in geding zijnde richtlijn dat de belastingdiensten van de lidstaten onder die oude richtlijn niet de mogelijkheid hadden om *automatisch* en *verplicht* informatie te verkrijgen over hun [ingezeten] belastingplichtigen. Bovendien heeft het Hof zich alleen uitgesproken over de toepassing van een concrete *verlengde* verjaringstermijn van twaalf jaar, die door het Hof evenredig is bevonden, zonder evenwel de hier aan de orde zijnde vraag naar een verjaringstermijn die gepaard gaat met een „onmogelijkheid van verjaring" af te doen.

82. Bij de beoordeling of een verlengde verjaringstermijn verder gaat dan noodzakelijk om de ermee beoogde doelen te bereiken, heeft het Hof in de genoemde rechtspraak twee gevallen onderscheiden: het eerste geval betreft de situatie waarin belastbare bestanddelen zijn verzwegen en de belastingdiensten geen aanwijzingen hebben om een onderzoek te kunnen instellen; het tweede geval betreft de situatie waarin de belastingdiensten wel over aanwijzingen over deze belastbare bestanddelen beschikken. [53]

[50] Overeenkomstig vaste rechtspraak moet het bestaan van een geval van niet-nakoming worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de betrokken lidstaat zich bevond aan het einde van de termijn die was vastgesteld in het met redenen omkleed advies. Zie arrest van 28 januari 2020, Commissie/Italië (Richtlijn bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties) (C-122/18, EU:C:2020:41, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De in het met redenen omkleed advies van 15 februari 2017 gestelde termijn bedroeg twee maanden te rekenen vanaf ontvangst ervan door de Spaanse regering.

[51] Het betreft de arrest X en Passenheim-van Schoot, en arrest van 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), eveneens aangehaald door partijen.

[52] Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 (PB 1977, L 336, blz. 15).

[53] Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 62, 63 en 74, en arrest van 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punt 33).

83. Alleen in het eerste geval is de noodzaak van een verlengde navorderingstermijn algemeen door het Hof erkend. Zo heeft het in wezen geoordeeld dat het in een dergelijk geval het voor de ene lidstaat – in het licht van richtlijn 77/799 – niet mogelijk was zich tot de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat te wenden met het verzoek hem de inlichtingen te verstrekken die nodig waren voor de juiste vaststelling van de belastingschuld.[54] Zoals het Hof in wezen heeft opgemerkt, bood deze vroegere richtlijn de belastingdiensten van de lidstaten immers niet de mogelijkheid om automatisch en verplicht informatie te vergaren over de bankgegevens van hun belastingplichtigen.[55] Om die reden was het voor de betrokken lidstaat niet mogelijk om de inlichtingen te verkrijgen die nodig waren voor de juiste vaststelling van de belastingschuld, tenzij hij aanwijzingen had op basis waarvan hij zich via de regelingen voor wederzijde bijstand tot de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat kon wenden.

84. In een dergelijke situatie heeft het Hof de noodzaak van een verlengde navorderingstermijn erkend op grond dat het risico voor een belastingplichtige dat de voor de belastingdiensten van zijn woonstaat verzwegen tegoeden en inkomsten aan het licht komen, kleiner is voor tegoeden en inkomsten uit een andere lidstaat dan voor binnenlandse tegoeden en inkomsten.[56]

85. In het tweede geval heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de belastingdiensten van een lidstaat [wel] over aanwijzingen beschikken op basis waarvan zij zich via de in richtlijn 77/799 neergelegde regeling voor wederzijdse bijstand tot de bevoegde autoriteiten van andere lidstaten kunnen wenden, zodat laatstgenoemde hun de inlichtingen verstrekken die nodig zijn om de juiste belastingschuld vast te stellen, geen rechtvaardiging kan worden gevonden voor de toepassing door eerstgenoemde lidstaat van een verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt, de belastingautoriteiten van deze lidstaat in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand, en die in werking treedt zodra de belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht.[57]

86. *Ten tweede* blijkt uit de andere rechtspraaklijn dat wanneer de bestaande mechanismen voor wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten van de lidstaten voldoende zijn om een lidstaat in staat te stellen de nodige controles te verrichten, de lidstaten zich niet kunnen beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen hun belastingdiensten ter rechtvaardiging van de beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, zelfs indien het voornoemde samenwerkingsinstrument in de praktijk niet altijd op bevredigende wijze en feilloos functioneert.[58] Of anders uitgedrukt: wanneer de bestaande mechanismen voor wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten van de lidstaten voldoende zijn om een lidstaat in staat te stellen de nodige controles te verrichten, moet laatstgenoemde aanvaarden dat het in een andere lidstaat moeilijker kan zijn om de controle te verrichten dan in eigen land.[59]

87. Mijns inziens volgt hieruit ook dat wanneer het samenwerkingsinstrument niet op bevredigende wijze functioneert en een lidstaat als gevolg daarvan de benodigde inlichtingen niet ontvangt, het aan die staat is om contact op te nemen met de andere lidstaat om het probleem te

54 Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 64 en 65.

55 Zie in die zin arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 64 en 65.

56 Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 72 en 73.

57 Zie arrest X en Passenheim-van Schoot, punten 74 en 75, en arrest van 15 september 2011, Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, punten 35 en 36).

58 Zie met name arresten van 28 januari 1982, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 18); 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 50), en 23 januari 2014, Commissie/België (C 296/12, EU:C:2014:24, punt 43).

59 Zie in die zin ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punten 54 en 55).

verhelpen en om – eventueel – hierover met de Commissie te communiceren.[60] Het is een lidstaat daarentegen niet toegestaan om een verlengde verjaringstermijn toe te passen om het probleem te ondervangen dat de benodigde inlichtingen hem niet zijn verstrekt.

88. Uit de hierboven aangehaalde rechtspraak volgt dat wanneer de Spaanse belastingdienst via de verplichte automatische uitwisseling de inlichtingen kan verkrijgen die nodig zijn om de juiste belastingschuld vast te stellen, deze autoriteit zich niet kan beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen de belastingdiensten ter rechtvaardiging van een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, en in dit verband geen verlengde verjaringstermijn kan vaststellen.

89. Het door het Hof gemaakte onderscheid is mijns inziens gegrond. Wanneer de belastingdienst alleen bij de belastingplichtige zelf terecht kan voor inlichtingen over diens belastbare activa, is het voor de betrokken lidstaat immers moeilijker om verzwegen activa aan het licht te brengen dan in de situatie waarin de belastingdienst via het systeem voor gegevensuitwisseling over deze gegevens beschikt, hetgeen een rechtvaardigingsgrond oplevert voor de toepassing van een verlengde verjaringstermijn.

90. Uit het voorgaande volgt dat de noodzaak van de in casu litigieuze verjaringstermijn in de eerste plaats afhangt van het antwoord op de vraag of de verplichte automatische uitwisseling ingevolge richtlijn 2011/16 voldoende is om de Spaanse belastingdienst in staat te stellen de nodige controles te verrichten met het oog op de vaststelling van de juiste belastingschuld. Als dat het geval is, kan de Spaanse regering, anders dan zij aanvoert, zich niet beroepen op eventuele moeilijkheden ter rechtvaardiging van de toepassing van een verlengde verjaringstermijn.

ii) Is de verplichte automatische uitwisseling ingevolge richtlijn 2011/16 voldoende om de Spaanse belastingdienst in staat te stellen de nodige controles te verrichten?

91. Partijen verschillen van mening over deze vraag. De Commissie is van mening dat de Spaanse belastingdienst op grond van richtlijn 2011/16 de nodige inlichtingen kan inwinnen teneinde de in formulier 720 bedoelde activa aan doeltreffende fiscale controles te onderwerpen. De Spaanse regering weerspreekt dit.

92. Mijns inziens moeten drie zaken worden onderscheiden.

93. *Ten eerste*, de inlichtingen over de in formulier 720 genoemde bankrekeningen. Zoals de Commissie terecht opmerkt, legt artikel 8 bis, lid 3, onder a), van richtlijn 2011/16, gelezen in samenhang met de bijlagen I en II ervan waarnaar deze bepaling verwijst, de lidstaten op dit punt de verplichting op om automatisch inlichtingen te verstrekken met betrekking tot financiële rekeningen[61] zodat zij de nodige controles kunnen verrichten en in grensoverschrijdende situaties de juiste belastingschuld kunnen vaststellen.[62] De financiële instellingen van elke lidstaat moeten deze inlichtingen meedelen aan de bevoegde autoriteit, die deze vervolgens verstrekt aan de andere lidstaten.

[60] Als uiterste middel rest deze lidstaat de mogelijkheid om een niet-nakomingsprocedure in te leiden overeenkomstig artikel 259 VWEU. Zie in die zin arresten van 27 april 2017, A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:309, punt 46), en 6 februari 2018, Altun e.a. (C-359/16, EU:C:2018:63, punt 45).

[61] Voor meer bijzonderheden over de aard van deze inlichtingen, zie punt 51 hierboven van deze conclusie.

[62] Zie in die zin overwegingen 1, 2 en 10 van richtlijn 2011/16.

94. De Spaanse regering heeft twee argumenten aangevoerd om aan te tonen waarom de belastingdienst niettegenstaande deze bepaling niet kan beschikken over de desbetreffende inlichtingen.

95. In dit verband moet het aan het beginsel van „beschikbaarheid van informatie" ontleende argument worden afgewezen. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat de inlichtingen met betrekking tot financiële rekeningen niet zijn verbonden aan de voorwaarde van beschikbaarheid van de gevraagde inlichtingen.[63] Wat vervolgens het argument in verband met reeds bestaande rekeningen betreft, koester ik ernstige twijfel over het feit dat dit in de praktijk zou inhouden dat de lidstaten de betrokken inlichtingen niet ontvangen. Nu heeft de Commissie op dit punt geen weerwoord gegeven, zodat ik daaruit afleid dat zij niet de volgens de rechtspraak vereiste informatie[64] heeft verschaft die nodig is om te kunnen nagaan of in dit verband inderdaad sprake is van een niet-nakoming.[65]

96. Derhalve heeft de Commissie mijns inziens alleen met betrekking tot nieuwe bankrekeningen rechtens genoegzaam vastgesteld dat de Spaanse belastingdienst over de nodige inlichtingen beschikt. Hieruit volgt dat de toepassing van de litigieuze verjaringstermijn met betrekking tot deze categorie van activa verder gaat dan nodig is.[66]

97. Wat voorts de reeds bestaande rekeningen betreft, ben ik van mening dat de duur van de litigieuze verjaringstermijn die op deze activa van toepassing is, niet onevenredig lijkt te zijn.

98. In dit verband moet er immers op worden gewezen dat het Hof zich tot op heden alleen in het arrest X en Passenheim-van Schoot concreet heeft uitgesproken over de evenredigheid van een met twaalf jaar verlengde verjaringstermijn die in die zaak aan de orde was en door het Hof evenredig werd geacht.[67]

99. In de onderhavige zaak moet het Hof zich uitspreken over de vraag of een lidstaat in het geval van in het buitenland verzwegen activa waarvan hij niet op de hoogte is geweest, ook ongeacht de datum van verwerving van deze activa – en derhalve zonder enige beperking in de tijd – een navorderingsaanslag mag opleggen. Mijns inziens is dit het geval. Om te beginnen merk ik op dat de door het Hof in het arrest X en Passenheim-van Schoot aangevoerde redenen voor de noodzakelijke toepassing van een verlengde verjaringstermijn[68] door de lidstaten ook in de

63 Zie overweging 10 van richtlijn 2011/16.

64 Zie punt 71 van deze conclusie.

65 Ik merk op dat de Spaanse regering haar argument in verband met reeds bestaande rekeningen heeft aangevoerd in haar dupliek in de vorm van een verwijzing naar het antwoord van de Spaanse regering op het met redenen omkleed advies van de Commissie. Hoewel de Commissie niet de gelegenheid heeft gehad om op deze dupliek te reageren, aangezien hiermee de schriftelijke behandeling voor het Hof wordt beëindigd, heeft zij toch kennis kunnen nemen van dit argument van de Spaanse regering en bijgevolg de kans gehad om erop te antwoorden.

66 Concreet valt de litigieuze verjaringstermijn aan te merken als onevenredig wanneer de Spaanse belastingdienst op grond van de voornoemde bepalingen *geen* inlichtingen van de overige lidstaten ontvangt over nieuwe financiële rekeningen van zijn belastingplichtigen, hoewel deze inlichtingen hadden moeten worden verstrekt. In dergelijke situaties impliceert de toepassing van het „actio nata"-beginsel immers dat de navorderingstermijn van vier jaar niet begint te lopen, terwijl de belastingdienst zich overeenkomstig de hierboven aangehaalde rechtspraak niet kan beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten ter rechtvaardiging van een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden. Wanneer de inlichtingen daarentegen *wel zijn verstrekt*, bijvoorbeeld vóór het verstrijken van de indieningstermijn van formulier 720, zal de toepassing van het „actio nata"-beginsel in een dergelijke situatie niet resulteren in een daadwerkelijke verlenging van de verjaringstermijn ten opzichte van de termijn die van toepassing is op binnenlandse situaties.

67 Meer concreet heeft het Hof deze verjaringstermijn evenredig geacht om reden dat de keuze van een lidstaat om deze termijn in de tijd te beperken en deze beperking te koppelen aan de termijn voor het instellen van een strafvervolging voor het misdrijf van belastingfraude niet onevenredig lijkt (arrest X en Passenheim-van Schoot, punt 69).

68 Zie in dit verband de punten 83, 84 en 89 van deze conclusie.

onderhavige zaak gelden. Voorts en gelet op de zeer beperkte mate van harmonisatie die tot dusver is bereikt op belastinggebied, evenals gelet op de – ook door het Hof erkende – noodzaak van bestrijding van belastingfraude door de lidstaten, ben ik van mening dat laatstgenoemde op dit gebied over een ruime beoordelingsmarge beschikken, waarbinnen ook het toepassen van de hier aan de orde zijnde regeling valt.[69]

100. *Ten tweede*, de in formulier 720 genoemde categorie van activa die overeenkomstig artikel 8, lid 1, van richtlijn 2011/16 onder de verplichting tot automatische uitwisseling van inlichtingen valt.[70] Wat deze categorie van activa betreft, voert de Spaanse regering terecht aan dat voor de automatische uitwisseling het beginsel van „beschikbaarheid van informatie" geldt.[71] Dit beginsel houdt in wezen in dat de lidstaten slechts die inlichtingen hoeven te delen die zij in hun nationale belastingdatabases beschikbaar hebben. De lidstaten hoeven niet meer gegevens te verzamelen dan belastingdiensten doen voor hun interne belastingdoeleinden.

101. Hoewel ik erken dat de automatische uitwisseling in het geval van deze categorie van activa dus in beginsel slechts beperkte inlichtingen kan opleveren, betwijfel ik ernstig of dit in werkelijkheid het geval is voor alle bedoelde activa, zoals de Spaanse regering betoogt. In artikel 8, lid 1, van richtlijn 2011/16 staan immers vijf categorieën van bezit opgesomd, en ten minste voor wat betreft onroerende goederen acht ik het weinig waarschijnlijk dat de lidstaten niet over de inlichtingen beschikken die de betrokken lidstaat nodig heeft voor de juiste vaststelling van de belastingschuld.[72]

102. Niettemin moet worden opgemerkt dat de Commissie deze beweringen van de Spaanse regering niet heeft weersproken. Mijns inziens heeft zij dan ook geen argumenten aangedragen op basis waarvan het Hof deze beweringen met zekerheid kan ontkrachten.[73] Hieruit volgt dat de Commissie niet het vereiste bewijs heeft geleverd dat de Spaanse belastingdienst in staat is de nodige controles uit te voeren met betrekking tot deze categorie van bezit. Bovendien ben ik om de hierboven in de punten 97 tot 99 uiteengezette redenen van mening dat de litigieuze verjaringstermijn voor deze categorie van activa niet verder gaat dan nodig is.

103. *Ten derde*, de inlichtingen die niet onder richtlijn 2011/16 vallen.[74] Met betrekking tot deze categorie van activa vindt krachtens de genoemde richtlijn geen systematische en automatische uitwisseling van inlichtingen met de Spaanse belastingdienst plaats. Om de hierboven in de punten 97 tot 99 uiteengezette redenen ben ik, wat deze categorie van activa betreft, de mening toegedaan dat de litigieuze verjaringstermijn niet verder gaat dan nodig is.

[69] In verband met het „actio nata"-beginsel merk ik op dat wanneer de belastingdienst over aanwijzingen beschikt van een belastbaar bestanddeel, hij de eventuele belastingschuld binnen een termijn van vier jaar moet navorderen. Aangezien deze termijn dezelfde is als die welke van toepassing is in binnenlandse situaties, betreft het hier geen verlengde navorderingstermijn die niet specifiek ertoe strekt, de belastingautoriteiten van deze lidstaat in staat te stellen op nuttige wijze gebruik te maken van regelingen voor wederzijdse bijstand tussen lidstaten, en die in werking treedt zodra de betrokken belastbare bestanddelen in een andere lidstaat zijn ondergebracht, zoals opgemerkt door het Hof in het arrest X en Passenheim-van Schoot.

[70] Het betreft rechten of levensverzekeringsproducten als bedoeld in artikel 8, lid 1, onder c), van deze richtlijn, alsook onroerende goederen als bedoeld in punt e) van dit lid.

[71] Krachtens artikel 8, lid 1, van richtlijn 2011/16 verstrekt de bevoegde autoriteit van elke lidstaat de bevoegde autoriteit van elke andere lidstaat automatisch de inlichtingen „waarover zij beschikt". In dit verband preciseert artikel 3, punt 9, van deze richtlijn dat „beschikbare inlichtingen" in de zin van artikel 8, lid 1, van de genoemde richtlijn worden verstaan als inlichtingen die zich in de belastingdossiers van de inlichtingen verstrekkende lidstaat bevinden en die opvraagbaar zijn overeenkomstig de procedures voor het verzamelen en verwerken van inlichtingen in die lidstaat.

[72] Wat onroerende goederen aangaat, beschikken de lidstaten doorgaans over registers met alle relevante inlichtingen.

[73] Zie naar analogie arrest van 12 juli 2012, Commissie/Duitsland (C-562/10, EU:C:2012:442, punten 53 en 61).

[74] Voor meer bijzonderheden over de aard van deze inlichtingen, zie de voetnoten op bladzijden 31 en 41 van deze conclusie.

104. Samengevat ben ik van mening dat de Commissie alleen met betrekking tot de informatieplicht aangaande nieuwe bankrekeningen het bewijs heeft geleverd dat de verjaringstermijn onevenredig is. Ik geef het Hof derhalve in overweging de eerste grief van de Commissie te aanvaarden, voor zover de Spaanse regering de litigieuze verjaringstermijn toepast voor deze categorie van activa.

2) Bestaan van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude (eerste onderdeel)

105. Wat betreft het bestaan van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude, moeten de door de Commissie aangevoerde argumenten mijns inziens worden afgewezen.

106. Het is juist dat geen algemeen vermoeden van belastingfraude kan worden gevestigd op de enkele omstandigheid dat de situatie van de belastingplichtige een grensoverschrijdend element omvat.[75] Bovendien gaat een regeling waarbij louter op grond van het feit dat aan alle voorwaarden van die regeling is voldaan wordt vermoed dat sprake is van frauduleus gedrag, zonder de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden om dit vermoeden om keren, in beginsel verder dan nodig is om haar doel te bereiken.[76]

107. Evengoed heeft de Commissie niet het bewijs geleverd dat in casu sprake is van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude.

108. Ten eerste moet worden vastgesteld dat de onmogelijkheid om zich te beroepen op een verjaringstermijn niet relevant is voor de mogelijkheid om een vermoeden van fraude om te keren.[77] Ten tweede, en los van het vraagstuk van verjaring, moet nog worden uitgemaakt of de belastingplichtige er desalniettemin aan kan ontkomen dat artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting op hem worden toegepast, en bijgevolg kan verhinderen dat een bedrag ter waarde van de in het buitenland gelegen activa en rechten wordt opgenomen in de heffingsgrondslag in het geval dat reeds daadwerkelijk belasting is geheven over dit bedrag, maar de belastingplichtige niet of niet meer in staat is om te bewijzen dat dit bedrag is opgegeven. Wat dit betreft, knopen de geschilpunten tussen partijen in wezen aan bij de strekking van de litigieuze regeling, zowel vanuit regelgevend oogpunt als wat de toepassing ervan betreft.[78]

109. In dit verband breng ik in herinnering dat meer bepaald met betrekking tot de toepassing van een nationale bepaling, ten bewijze van een niet-nakoming bewijsmiddelen moeten worden overgelegd die specifieker van aard zijn dan die welke gewoonlijk in aanmerking worden genomen in het kader van een beroep wegens niet-nakoming dat uitsluitend tegen de inhoud van een nationale bepaling is gericht. In die omstandigheden kan de niet-nakoming alleen worden

[75] Zie in die zin bijvoorbeeld arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punt 51); 5 mei 2011, Commissie/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punten 33-49), en 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 60).

[76] Zie in die zin arresten van 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 82); 5 juli 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punt 50); 3 oktober 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punt 37), en 26 februari 2019, X (tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 88).

[77] Het voordeel van de verjaring werpt per definitie immers alleen een hindernis op tegen de gevolgen die de toepassing van het vermoeden zou moeten meebrengen, hetgeen anders is aangezien de vaststelling van fraude blijft. Het feit dat de betrokken bepalingen niet automatisch met zich meebrengen dat aan het vermoeden van belastingfraude kan worden ontkomen op grond van het enkele feit dat de betrokken activa zijn verworven in een tijdvak waarvoor verjaring is ingetreden, staat op zich dan ook niet gelijk aan een onweerlegbaar vermoeden van fraude.

[78] Zo verwijst de Commissie in dit verband zowel naar de bewoordingen van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen als naar concrete toepassingsvoorbeelden van deze regeling. Zie punt 43 van deze conclusie.

aangetoond door een voldoende omstandig en gedocumenteerd bewijs van de aan de nationale bestuurlijke en/of rechterlijke instanties verweten praktijk die aan de betrokken lidstaat kan worden toegerekend. [79]

110. Wat de draagwijdte van de litigieuze regeling betreft, ben ik van mening dat de Spaanse regering, onder verwijzing naar verschillende bepalingen inzake de bewijslast alsook naar een ter zake gewezen arrest, op overtuigende wijze heeft uiteengezet dat de bewijslast bij de belastingdienst rust, zodat wanneer de belastingplichtige niet langer in het bezit is van de documenten die aantonen dat de inkomsten waarmee hij zijn activa heeft verworven wel degelijk zijn aangegeven, daaruit niet automatisch volgt dat hij niet-onderbouwde vermogenswinsten heeft behaald in de zin van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen. [80] De Commissie heeft geen bewijzen aangedragen die deze toelichting weerleggen. Met name de bewoordingen van deze bepaling staan op zich niet in de weg aan de uitlegging die de Spaanse regering eraan heeft gegeven. Wat vervolgens de handelwijze van de belastingdienst betreft, moet worden vastgesteld dat de loutere vermelding door de Commissie, zonder nadere toelichting, van „concrete toepassingsvoorbeelden" niet voldoet aan het vereiste van een voldoende omstandig en gedocumenteerd bewijs van de verweten praktijk.

111. Hieruit volgt dat de Commissie niet het vereiste bewijs heeft geleverd dat sprake is van een onweerlegbaar vermoeden van fraude.

112. Ter afsluiting geef ik het Hof in overweging de eerste grief gedeeltelijk te aanvaarden, in die zin dat voor zover bij niet- of te late nakoming van de informatieplicht met betrekking tot nieuwe bankrekeningen, de belastingdienst de daarover verschuldigde belasting kan navorderen, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa, het Koninkrijk Spanje zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen.

2. Proportionele geldboete van 150 % (tweede grief)

113. Met haar tweede grief voert de Commissie aan dat het feit dat „bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot de goederen en rechten in het buitenland of bij te late indiening van formulier 720 automatisch een proportionele geldboete van 150 % [wordt opgelegd]", een onevenredige beperking vormt.

a) Litigieuze regeling

114. Deze grief is gericht tegen de regeling die is vervat in twee aanvullende bepalingen van wet nr. 7/2012. Deze bepalingen bestraffen de belastingovertreding die wordt vastgesteld in toepassing van artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en van de gelijkaardige regeling vervat in artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting. In dit verband bepaalt de eerste aanvullende bepaling van wet nr. 7/2012 dat de „belastingovertreding", die is aan te merken als „bijzonder ernstig", wordt

[79] Zie arrest van 12 mei 2005, Commissie/België (C-287/03, EU:C:2005:282, punt 28).

[80] Ik merk op dat de Spaanse regering in haar betoog alleen verwijst naar artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Aangezien het algemene beginselen betreft, meen ik hieruit echter te kunnen afleiden dat haar betoog eveneens slaat op artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting.

vastgesteld in toepassing van deze bepalingen en wordt bestraft met een geldboete van 150 %. De geldboete wordt berekend op basis van de over de waarde van de betrokken activa en rechten verschuldigde belasting.

b) Argumenten van partijen

1) Argumenten van de Commissie

115. Volgens de Commissie is de proportionele geldboete van 150 % onevenredig, zowel om reden van de zwaarte ervan als op grond dat zij automatisch wordt opgelegd en niet flexibel is.

116. Wat de zwaarte van de geldboete betreft, ligt het boetetarief van 150 % aanzienlijk hoger dan de progressieve boetetarieven die worden gehanteerd in geval van te laat ingediende belastingaangiften, aangezien deze tarieven 5 %, 10 %, 15 % en 20 % bedragen naargelang de tardiviteit 3, 6, 12 maanden of langer bedraagt.[81] Deze lagere boetetarieven moeten worden afgezet tegen het proportionele boetetarief van 150 %, aangezien in beide gevallen een te late aangifte van belastbare inkomsten wordt beboet. Dat gezegd zijnde, gelden de voornoemde lagere boetetarieven voor te laat ingediende belastingaangiften die rechtstreeks verband houden met een *betalingsverplichting*, terwijl het hoogste boetetarief van 150 % wordt gehanteerd bij de niet- of te late indiening van formulier 720, met andere woorden bij de niet-nakoming van een louter *formele plicht* om gegevens te verstrekken, welke plicht in de regel niet gepaard gaat met belastingheffing.

117. Wat betreft het feit dat de geldboete automatisch wordt opgelegd en niet flexibel is, merkt de Commissie *ten eerste* op dat het boetetarief van 150 % onveranderd wordt toegepast, aangezien dat tarief geldt ongeacht de hoeveelheid informatie waarover de nationale belastingdiensten[82] beschikken, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa (vóór of tijdens een tijdvak waarvoor verjaring is ingetreden) en ongeacht het gedrag van de betrokken belastingplichtigen, die echt niet in alle gevallen hebben verzuimd om de informatieplicht na te komen, maar dit mogelijk alleen te laat hebben gedaan.

118. Wat betreft de geboden mogelijkheid tot regularisatie op basis van de door de Spaanse regering aangehaalde ruling van 6 juni 2017, merkt de Commissie op dat een belastingplichtige die de aangifteplicht niet is nagekomen, zijn fiscale situatie op basis van deze ruling na het verstrijken van de gestelde indieningstermijn kan regulariseren door de verschuldigde inkomstenbelasting zelf te berekenen en vervolgens te betalen. In dat geval wordt in plaats van de geldboete van 150 % een verhoging van 20 % toegepast. Met deze ruling kan echter geen rekening worden gehouden, aangezien hij om te beginnen geen kracht van wet heeft, en nergens uit wet nr. 7/2012 – die het rechtskader vormt voor de informatieplicht via formulier 720 – kan worden afgeleid dat deze mogelijkheid bestaat. Voorts is deze ruling pas bekendgemaakt na het met redenen omkleed advies van de Commissie, hetgeen zich verzet tegen de inaanmerkingneming ervan. Aangaande de handelwijze van de belastingdienst vóór de bekendmaking van deze ruling merkt de Commissie op dat de belastingdienst de mogelijkheid om de geldboete van 150 % te vervangen door een verhoging van 20 % niet op uniforme wijze, maar veeleer per geval lijkt te hebben toegestaan. Uit informatie waarover de Commissie beschikt, blijkt dat vóór de bekendmaking van de ruling in bepaalde gevallen van te late indiening van formulier 720 de

[81] Het betreft artikel 27 ABW.

[82] Zoals in de punten 47-57 van deze conclusie met betrekking tot de eerste grief is uiteengezet, is de Commissie van mening dat de lidstaten over voldoende middelen beschikken om inlichtingen in te winnen over in het buitenland aangehouden activa en rechten met het oog op het uitvoeren van passende fiscale controles krachtens richtlijn 2011/16.

geldboete van 150 % werd opgelegd aan houders van activa en rechten in het buitenland om de enkele reden dat zij niet konden aantonen de verschuldigde belasting over de desbetreffende inkomsten tijdig en naar behoren te hebben voldaan.

119. *Ten tweede* voert de Commissie aan dat de belastingdienst, net als bij de kwalificatie van de activa en rechten in het buitenland als niet-onderbouwde vermogenswinsten, bij niet-nakoming van de aangifteplicht geen bijzonder onderzoek verricht wanneer de houder van de goederen niet kan bewijzen dat de activa overeenstemmen met opgegeven en belastbare inkomsten, hetgeen een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude oplevert.

120. *Ten derde* is de Commissie van mening dat het eveneens onevenredig is gelijktijdig de geldboete van 150 %, de betrokken inkomstenbelasting alsook vaste geldboeten op te leggen, zonder daarbij rekening te houden met de daaruit voortvloeiende totale belastingschuld. Het is immers niet ondenkbaar dat er zich situaties voordoen waarin de totale belastingschuld de waarde van de belastbare activa en rechten overstijgt. De Commissie verwijst in dit verband naar „gevallen die [haar] ter kennis zijn gebracht" en vermeldt twee concrete gevallen waarin de sancties gelijktijdig zijn opgelegd.

2) Argumenten van de Spaanse regering

121. Van haar kant merkt de Spaanse regering om te beginnen op dat de evenredigheid van sancties, of het nu gaat om de proportionele geldboete van 150 % of om vaste geldboeten, alleen mag worden beoordeeld door de nationale rechter aangezien ter zake geen harmonisatie op Europees niveau bestaat.

122. Afgezien daarvan meent zij *ten eerste* dat wat betreft de zwaarte van de boeten, het hoge boetetarief van 150 % en de door de Commissie aangehaalde lagere boetetarieven, allereerst niet met elkaar kunnen worden vergeleken. Alleen de eerstgenoemde geldboete heeft het karakter van een sanctie, die tot doel heeft het gedrag te bestraffen van de belastingplichtige die zich louter beperkt tot het nakomen van de informatieplicht *zonder* zijn fiscale situatie te regulariseren, terwijl de tweede genoemde geldboeten alleen beogen om de belastingplichtigen ertoe aan te zetten de gestelde termijnen na te komen en de staat schadeloos te stellen voor het nadeel dat is geleden wegens de tardieve betaling van verschuldigde belasting.

123. Voorts mag de omstandigheid dat de ruling van 6 juni 2017 dateert van na het met redenen omkleed advies, niet beletten dat rekening wordt gehouden met de hieraan vervatte uitlegging. Ten eerste wordt in rulings alleen uitlegging gegeven aan bepalingen, en kunnen die bepalingen niet door rulings worden gewijzigd of gerectificeerd. Een ruling resulteert bijgevolg niet in nieuwe toepasselijke bepalingen, en de gunstige gevolgen ervan voor de belastingplichtige werken terug tot de datum van inwerkingtreding van de bepaling. Het is overigens niet juist te beweren dat de wet niet voorziet in een mogelijkheid tot regularisatie. Deze mogelijkheid en de gevolgen ervan zijn immers als algemene regel opgenomen in artikel 27 en artikel 179, lid 3, van het wetboek inkomstenbelastingen. Uit deze regeling – die ook aan de ruling ten grondslag ligt – volgt dat de belastingplichtige uit eigen beweging een regularisatie achteraf kan indienen, zonder dat een geldboete wegens niet-betaling wordt opgelegd, eventuele verhogingen niet te na gesproken. Deze regeling geldt voor alle belastingaangiften, ook voor regularisaties voor in het buitenland gelegen activa, en zij was al van kracht op het tijdstip van vaststelling van wet nr. 7/2012. De mogelijkheid tot regularisatie bestond derhalve reeds vóór de bekendmaking van de ruling. Wat ten tweede de beweringen van de Commissie betreft aangaande de handelwijze van de

belastingdienst vóór de bekendmaking van de ruling, is de Spaanse regering van mening dat hierin alleen wordt geopperd dat de mogelijkheid tot regularisatie niet op uniforme wijze zou zijn toegepast, zonder daarvoor concrete bewijzen aan te dragen.

124. Overigens kan de belastingdienst dankzij de vereisten die voortvloeien uit het in het Spaanse recht [83] verankerde evenredigheidsbeginsel, de geldboeten ook aanpassen om ervoor te zorgen dat zij beter zijn afgestemd op de belastingovertredingen waarvoor zij worden opgelegd.

125. Bovendien bestraft de proportionele geldboete van 150 % niet de niet-nakoming van een loutere aangifteplicht, maar het verzwijgen van inkomsten en het herhaalde verzuim van betaling van verschuldigde belasting, hetgeen neerkomt op belastingontduiking. Aangezien deze geldboete het gedrag van de belastingplichtige beoogt te bestraffen, kan er geen sprake van zijn dat het boetetarief wordt aangepast naargelang van de hoeveelheid informatie die derden aan de belastingdienst kunnen bezorgen.

126. *Ten tweede* betwist de Spaanse regering dat de geldboete automatisch wordt opgelegd. Om te beginnen wijst zij erop dat voor de oplegging ervan is vereist dat alle bestanddelen van de overtreding waarvoor zij wordt opgelegd zijn vervuld, waarbij de bewijslast ter zake bij de belastingdienst rust. [84] Voorts, aldus de Spaanse regering, moet de belastingdienst ook de schuld bewijzen van de belastingplichtige, hetgeen met name blijkt uit de artikelen 178 en 179 en artikel 183, lid 1, ABW. Volgens haar kunnen sancties in het Spaanse fiscale en administratieve stelsel niet automatisch worden opgelegd en kan met name alleen dan een sanctie worden opgelegd wanneer de schuld afdoende is aangetoond en gemotiveerd, waarbij de bewijslast ter zake van de feiten en de schuldvraag op grond van het beginsel van de onschuldpresumptie volledig en uitsluitend rust bij de belastingdienst. Sedert de invoering van formulier 720 is in slechts 7,6 % van de gevallen van te late indiening ervan een fiscale geldboete opgelegd.

127. Het is derhalve van essentieel belang dat de schuld specifiek wordt gemotiveerd en wordt bewezen aan de hand van voldoende duidelijke en gedetailleerde feitelijke elementen, waarin de redenering is opgenomen op grond waarvan kon worden geconcludeerd tot het bestaan van deze schuld. Ter illustratie daarvan verwijst de Spaanse regering naar een rechterlijke uitspraak [85] waarbij een opgelegde sanctie nietig werd verklaard omdat de schuld in het besluit tot oplegging van de sanctie ontoereikend was gemotiveerd. Zij voert ook cijfermatige gegevens aan waaruit in wezen blijkt dat steeds een beoordeling voorafgaat aan het opleggen van deze geldboete: op een totaal van 781 controleprocedures hebben slechts 296 ervan geleid tot sanctieprocedures waarvan er amper 108 [86] zijn uitgemond in de oplegging van de proportionele geldboete van 150 % door de belastingdienst. Hieruit volgt dat de regeling geenszins uitgaat van een vermoeden van belastingfraude.

[83] De Spaanse regering merkt op dat het evenredigheidsbeginsel inzake bestuursrechtelijke sancties in het algemeen is neergelegd in artikel 29 van Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público (wet 40/2015 betreffende het rechtsstelsel van de publieke sector) waarvan lid 4 bepaalt dat „[w]anneer de vereiste afstemming tussen de op te leggen sanctie en de ernst van het inbreukmakende feit alsook de omstandigheden van het geval zulks rechtvaardigen, kan het beslissingsbevoegde orgaan de sanctie van het lagere niveau opleggen". In belastingzaken is het evenredigheidsbeginsel meer in het bijzonder verankerd in de volgende bepalingen: a) artikel 3 ABW, met als opschrift „Beginselen van organisatie en toepassing van het belastingstelsel", waarvan lid 2 bepaalt dat „[d]e toepassing van het belastingstelsel is gebaseerd op de beginselen van evenredigheid [...]", en b) artikel 178 ABW, met als opschrift „Beginselen van sanctiebevoegdheid in belastingzaken", waarvan de tweede alinea bepaalt dat „[i]nzonderheid van toepassing zijn de beginselen van legaliteit, strafbaarstelling, aansprakelijkheid, evenredigheid en niet-mededinging [...]".

[84] Zie in dit verband de punten 59-61 van deze conclusie.

[85] Beslissing van de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal gerecht in economische en bestuurszaken), eerste kamer, van 14 februari 2019 (R.G. 529/2016).

[86] Ik merk op dat er twijfel bestaat over het aantal dossiers waarin de geldboete van 150 % is opgelegd. In haar opmerkingen maakt de Spaanse regering één keer melding van 108 dossiers en een andere keer van 129 dossiers.

128. *Ten derde* rechtvaardigt de Spaanse regering de evenredigheid van de geldboete in de eerste plaats met het argument dat zij niet kan worden vergeleken met andere sancties die worden toegepast voor het herhaald en systematisch verzwijgen van activa en waarbij geldboeten van 100 % tot 150 % kunnen worden opgelegd.[87] De geldboete van150 % blijft met andere woorden binnen de limieten waarin de ABW in het algemeen voorziet voor ernstige gevallen van niet betaalde belastingschulden. In meer ernstige gevallen zoals belastingmisdrijven is het overigens niet ongewoon dat er geldboeten worden opgelegd die kunnen oplopen tot 600 % van de niet betaalde belastingschuld.[88] In de tweede plaats kan het boetetarief van 150 % worden verlaagd in geval van bereidheid tot betaling (30 %) of bij een spoedige betaling (25 %), zodat het boetetarief tot 78,75 % kan worden verlaagd.

129. Bovendien is de bewering van de Commissie aangaande een (vermeende) „gelijktijdige toepassing" van de formele overtreding (niet-indiening van formulier 720) en de materiële overtreding (regularisatie van niet-onderbouwde vermogenswinsten), onjuist. Wanneer de belastingdienst aantoont dat de belastingplichtig onrechtmatig handelt, dan moet namelijk de materiële sanctie worden opgelegd, en wordt de formele overtreding daarin geabsorbeerd krachtens artikel 180, lid 1, ABW.[89] Volgens de Spaanse regering volgt uit het zeer nauwe verband tussen de regularisatie van de niet-onderbouwde vermogenswinsten en de niet-indiening van formulier 720 dat beide feiten niet afzonderlijk kunnen worden beschouwd, maar ter zake van de overtreding als één geheel zijn aan te merken vanwege de samenloop van instrumenten.

c) Beoordeling

130. Allereerst wil ik erop wijzen dat het Hof, anders dan de Spaanse regering beweert, bevoegd is voor de beoordeling van de grieven van de Commissie met betrekking tot de evenredigheid van de sancties.[90]

131. Ter ondersteuning van haar tweede grief heeft de Commissie meerdere argumenten aangevoerd ieder moeten bewijzen dat de geldboete van 150 % onevenredig is. Hoewel de meeste van deze argumenten mijns inziens moeten worden afgewezen [daarover onder 1)], ben ik van mening dat, gezien de door mij in overweging gegeven slotsom met betrekking tot de eerste grief van de Commissie, het argument dat is ontleend aan de onevenredigheid van de verjaringstermijn moet worden aanvaard [daarover onder 2)].

87 Het betreft hier artikel 191, lid 4, ABW.

88 De Spaanse regering verwijst naar artikel 305 van de Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal (organieke wet betreffende het strafwetboek) van 23 november 1995 (BOE nr. 281 van 24 november 1995].

89 Deze bepaling luidt als volgt: „Hetzelfde handelen of nalaten dat moet dienen als maatstaf ter beoordeling van de graad van een overtreding of als bepalende omstandigheid voor de kwalificatie van een overtreding als ernstig of zeer ernstig, kan niet strafbaar worden gesteld als zelfstandige overtreding."

90 Hoewel de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de wetgeving van de Unie op het gebied van sancties bevoegd zijn de sancties te kiezen die hun passend voorkomen, neemt dit niet weg dat zij deze bevoegdheid moeten uitoefenen met eerbiediging van, onder meer, het evenredigheidsbeginsel. Zie in die zin arrest van 12 juli 2001, Louloudakis (C-262/99, EU:C:2001:407, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

1) Andere door de Commissie aangevoerde argumenten dan het argument ontleend aan de onevenredigheid van de verjaringstermijn

132. De op dit punt door de Commissie aangevoerde argumenten zijn grotendeels ontleend aan de aard en de omvang van de geldboete. Deze argumenten worden echter weersproken door de Spaanse regering. Voor de beoordeling van deze argumenten [daarover onder ii)] moet daarom in de eerste plaats duidelijkheid worden verkregen over beide voornoemde aspecten [daarover onder i)].

i) Aard en omvang van de geldboete

133. Om te beginnen, en anders dan de Commissie aanvoert, is het mijns inziens duidelijk dat de geldboete van 150 % niet wordt opgelegd wegens de niet-nakoming van een louter *formele* verplichting, maar wegens de niet-nakoming van een *materiële* verplichting. Zoals de Spaanse regering immers opmerkt, overigens zonder daarin te worden weersproken door de Commissie, vooronderstelt het opleggen van deze geldboete dat artikel 39, lid 2, van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en het voorschrift van artikel 121, lid 6, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting van toepassing zijn, wat erop duidt dat de belastingplichtige activa in het buitenland bezit waarover hij de verschuldigde belasting niet heeft voldaan. In dit verband wijs ik erop dat – zoals blijkt uit de bewoordingen zelf van de eerste aanvullende bepaling van wet nr. 7/2012 – de geldboete van 150 % wordt berekend op basis van het bedrag van de verschuldigde belasting, waaruit volgt dat zij rechtstreeks verband houdt met de materiële verplichting tot betaling van belasting. De niet-nakoming van de formele verplichting tot indiening van formulier 720 wordt overigens met andere sancties bestraft, namelijk met de vaste geldboeten waartegen de derde grief van de Commissie is gericht. [91]

134. Bovendien ben ik van mening dat de door de Commissie aangevoerde argumenten niet volstaan ter weerlegging van het betoog van de Spaanse regering volgens hetwelk de belastingdienst de geldboete alleen kan opleggen wanneer hij ook de schuld van de belastingplichtige heeft bewezen. Met name het feit dat de twee aanvullende bepalingen van wet nr. 7/2012 zelf niet uitdrukkelijk melding maken van een schuldvereiste, impliceert geenszins dat een dergelijk vereiste niet van toepassing is, aangezien de regeling hierin duidelijk voorziet – zoals aangetoond door de Spaanse regering. De Commissie heeft derhalve niet het vereiste bewijs geleverd dat de geldboete automatisch wordt opgelegd ingeval de verplichtingen in verband met formulier 720 niet worden nagekomen. Hieruit volgt ook dat de Commissie niet het bewijs heeft geleverd dat de geldboete ongeacht het gedrag van de belastingplichtige wordt opgelegd, en evenmin dat sprake is van een onweerlegbaar vermoeden van belastingfraude.

135. Wat tot slot de vermeende inflexibiliteit van de geldboete betreft, hebben de punten van onenigheid tussen partijen in de eerste plaats betrekking op de mogelijkheid tot regularisatie van de belastingschuld, zoals geregeld in de ruling van 6 juni 2017 en, ten tweede, op de cumulatie van de sancties. [92]

136. Wat het eerste punt betreft, merk ik op dat de eerste aanvullende bepaling van wet nr. 7/2012 volgens haar bewoordingen voorziet in een vaste geldboete van 150 %. De Spaanse regering heeft evenwel verduidelijkt dat, in weerwil van deze bewoordingen, artikel 27 en artikel 179, lid 3, ABW de algemene mogelijkheid bieden om de belasting zelf te berekenen. Deze mogelijkheid bestaat

[91] Zie in dit verband de punten 144 en 145 van deze conclusie.

[92] Daarentegen wordt niet betwist dat geen rekening wordt gehouden met de inlichtingen waarover de belastingdienst beschikt.

ook voor de regeling van formulier 720, en wel sinds de inwerkingtreding ervan. Gelet op deze bepalingen, die kracht van wet hebben, acht ik het niet relevant dat de ruling in werking is getreden na het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.[93] Mijns inziens heeft de Commissie geen ander bewijs aangedragen ter weerlegging van dit betoog. Met name het feit dat uit de door de Commissie verstrekte informatie blijkt dat „in bepaalde gevallen" de geldboete van 150 % werd opgelegd aan de houders van activa en rechten in het buitenland om de enkele reden dat zij niet konden aantonen dat de verschuldigde belasting over de desbetreffende inkomsten tijdig en naar behoren was voldaan, volstaat niet om te voldoen aan het in de voornoemde rechtspraak vereiste bewijs.[94]

137. Wat de cumulatie van de sancties betreft, ben ik evenzo van mening dat de Commissie geen bewijs heeft aangedragen ter weerlegging van de uiteenzettingen van de Spaanse regering volgens welke uit artikel 108 ABW volgt dat de formele overtreding opgaat in de materiële overtreding.

ii) Evenredigheid van de geldboete

138. Uit deze nadere precisering van de aard en de omvang van de geldboete volgt dat de Commissie niet het bewijs heeft geleverd dat de geldboete van 150 % automatisch en zonder mogelijke aanpassing wordt opgelegd. Niettemin blijven er situaties denkbaar waarin een geldboete van 150 % wordt opgelegd om reden dat de belastingplichtige zich schuldig heeft gemaakt aan het verzwijgen van activa. Een geldboete van een dergelijke hoogte is mijns inziens echter niet onevenredig.

139. Aangezien de geldboete van 150 % wordt opgelegd ter bestraffing van het systematisch verzwijgen van activa, kan zij om te beginnen immers niet worden vergeleken met de door de Commissie aangehaalde lagere verhogingen die bij te late betaling worden toegepast. In navolging van de Spaanse regering ben ik daarentegen van mening dat het juister is om de geldboete van 150 % te vergelijken met de geldboeten waarin het Spaanse recht voorziet ter bestraffing van het herhaald en systematisch verzwijgen van activa in binnenlandse situaties en die volgens de Spaanse regering kunnen oplopen tot 150 %. Aangezien de Commissie geen enkel argument heeft aangevoerd ter weerlegging van deze vergelijking, heeft zij niet het bewijs geleverd dat de opgelegde sanctie voor in het buitenland verborgen gehouden activa zwaarder is dan die welke in binnenlandse situaties worden toegepast.

140. Voorts kunnen ook de overige door de Commissie aangevoerde argumenten mij niet overtuigen. Met name het feit dat bij het opleggen van de geldboete van 150 % geen rekening wordt gehouden met de inlichtingen waarover de belastingdienst beschikt, is naar mijn mening op zich niet onevenredig. De geldboete bestraft immers het gedrag van de belastingplichtige, namelijk het systematisch verzwijgen van activa, en in dat opzicht wordt zij – zoals hierboven aangegeven – uitsluitend berekend op basis van het verschuldigde bedrag aan belasting. In diezelfde zin acht ik het evenmin onevenredig dat de geldboete wordt opgelegd op hetzelfde tijdstip dat de belasting wordt nagevorderd, aangezien het naar aard twee verschillende bedragen betreft. Alleen de geldboete is een sanctie, die exact wordt bepaald op basis van het verschuldigde bedrag aan belasting.

[93] Zoals uiteengezet in voetnoot 51 van deze conclusie, moet het bestaan van een geval van niet-nakoming worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de betrokken lidstaat zich bevond aan het einde van de termijn die was vastgesteld in het met redenen omkleed advies. Hieraan moet worden toegevoegd dat, voor zover ik het begrijp, de belastingdienst ter zake niet over een discretionaire beoordelingsbevoegdheid beschikt.

[94] Zie de aangehaalde rechtspraak in de punten 71 en 109 van deze conclusie.

2) Argument ontleend aan de volstrekte onmogelijkheid van verjaring

141. Eén van de argumenten die de Commissie aanvoert om te bewijzen dat de geldboete automatisch wordt opgelegd, is ontleend aan het feit dat de geldboete onveranderlijk wordt toegepast op alle niet-opgegeven activa en rechten, zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met de datum van verwerving ervan. Volgens mijn lezing is dit argument een logisch uitvloeisel van het argument dat de Commissie in haar eerste grief aanvoert, in die zin dat, aangezien zij van mening is dat de navordering van belasting onevenredig is op grond van de volstrekte onmogelijkheid van verjaring, de opgelegde geldboete ter bestraffing van de niet-betaling van deze belasting dan eveneens als onevenredig moet worden aangemerkt.

142. Op dit specifieke punt volg ik de redenering van de Commissie. Aangezien ik van mening ben dat het in geval van niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot nieuwe bankrekeningen onevenredig is dat de belastingdienst de erover verschuldigde belasting kan navorderen ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa, ben ik derhalve eveneens de mening toegedaan dat het opleggen van de geldboete in deze situatie als onevenredig moet worden aangemerkt.

143. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de tweede grief gedeeltelijk te aanvaarden, in die zin dat voor zover bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot nieuwe bankrekeningen een proportionele geldboete van 150 % wordt opgelegd, ongeacht de datum van verwerving van de betrokken activa, het Koninkrijk Spanje zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen.

3. Vaste geldboeten (derde grief)

144. Met haar derde grief voert de Commissie aan dat sprake is van een onevenredige beperking „door bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot goederen en rechten in het buitenland of bij te late indiening van formulier 720 vaste geldboeten op te leggen, waarvan het bedrag hoger is dan dat van de sancties waarin de algemene regeling voor soortgelijke inbreuken voorziet".

a) Litigieuze regeling

145. Deze grief richt zich tegen de vaste geldboeten als voorzien in het tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW. Deze bepaling bevat een regeling inzake overtredingen en sancties in geval van niet-nakoming van de verplichtingen in verband met formulier 720. Op grond van deze bepaling worden de niet- of te late aangifte van informatie via formulier 720 en de opneming daarin van onvolledige, onjuiste of valse informatie aangemerkt als „bijzonder ernstige" belastingovertredingen. De vastgestelde sancties zijn strenger in geval van onvolledige, onjuiste of valse informatie, alsook in geval van weglating van informatie, dan in geval van een te late indiening. Zo wordt voor de twee eerstgenoemde categorieën van overtredingen een vaste geldboete opgelegd van 5 000 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot dezelfde rekening, hetzelfde vermogensbestanddeel, hetzelfde onroerend goed enzovoorts, met een minimumgeldboete van 10 000 EUR. In geval van te late indiening wordt zonder voorafgaande aanmaning door de belastingdienst een vaste geldboete opgelegd van 100 EUR per gegeven of gegevensverzameling met betrekking tot dezelfde rekening, hetzelfde vermogensbestanddeel, hetzelfde onroerend goed enzovoorts, met een minimumgeldboete van 1 500 EUR.

b) Argumenten van partijen

1) Argumenten van de Commissie

146. Hoewel de Commissie erkent dat het opleggen van specifieke geldboeten noodzakelijk kan zijn wanneer de geldende informatieplicht met betrekking tot in het buitenland aangehouden activa niet wordt nagekomen, is zij van mening dat op zijn minst rekening moet worden gehouden met de informatie over in het buitenland aangehouden activa waarover de belastingdienst beschikt. Het bedrag van de vaste geldboeten wordt immers uitsluitend vastgesteld aan de hand van het aantal gegevens of gegevensverzamelingen met betrekking tot de desbetreffende activa.

147. Uit een vergelijking tussen binnenlandse situaties en gevallen waarin vaste geldboeten zijn opgelegd in toepassing van de regeling van formulier 720, blijkt hoe dan ook dat de betrokken geldboeten onevenredig zijn. Die vergelijking toont aan dat de vaste geldboeten die specifiek in verband met formulier 720 worden opgelegd, 15, 50 of 66 maal hoger zijn dan die welke in binnenlandse situaties van toepassing zijn.

148. De Commissie merkt met name op dat de fiscale verplichting tot indiening van formulier 720 informatief van aard is en derhalve als een formele verplichting moet worden beschouwd, aangezien op basis van deze indiening geen belastingschuld kan wordt vastgesteld dan wel voldaan, waaruit kan worden geconcludeerd dat de niet-indiening van dit aangifteformulier geen direct economisch nadeel berokkent aan de fiscus. Voorts gaat het hier om een verplichting van algemene aard (aangezien zij niet voortvloeit uit een individueel verzoek) die zich richt tot de belastingplichtige die het aangifteformulier moet indienen (en niet tot een derde). Voor een vergelijking van de parallelle regeling inzake sancties die van toepassing is op binnenlandse situaties [95], moet rekening worden gehouden met de volgende vier mogelijke situaties.

i) Niet-indiening van de aangifte

149. Om de in geval van niet-nakoming van deze verplichting opgelegde sancties te vergelijken met die welke zouden worden toegepast voor soortgelijke overtredingen in binnenlandse situaties, moet het gedrag in aanmerking worden genomen als bedoeld in artikel 198, lid 1, eerste tot en met derde alinea, ABW. Deze bepaling kwalificeert de niet-indiening van een belastingaangifte binnen de gestelde termijn als een lichte overtreding, die met een vaste geldboete van 200 EUR wordt bestraft. In geval van niet-indiening van formulier 720 is voorzien (tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW) in een geldboete van 5 000 EUR per gegeven en in een minimumgeldboete van 10 000 EUR, dat wil zeggen een minimumboetebedrag dat 50 maal hoger is dan de opgelegde geldboete voor de in artikel 198, lid 1, ABW bedoelde overtreding.

[95] Aangezien het Spaanse recht niet voorziet in een informatieplicht met betrekking tot in Spanje gelegen activa en rechten, is het volgens de Commissie niet mogelijk om de onevenredigheid van de maatregel te beoordelen door alleen na te gaan welke sanctie zou zijn toegepast indien geen parallelle regeling inzake specifieke sancties was ingevoerd in toepassing van de regeling inzake de informatieplicht via formulier 720.

ii) Te late indiening van de aangifte zonder voorafgaand verzoek van de belastingdienst

150. In het geval dat formulier 720 wordt ingediend na het verstrijken van de wettelijk gestelde termijn, maar voordat de belastingdienst de belastingplichtige hierom vraagt, zou er sprake zijn van een spontane, maar tardieve indiening van de aangifte. Ook in dit geval zou aan de fiscus geen direct economisch nadeel worden berokkend. De soortgelijke overtreding in een binnenlandse situatie is vastgesteld in artikel 198, lid 2, ABW. Op grond van genoemde bepaling zijn de sanctie en het minimum- en maximumboetebedrag in geval van tardieve indiening zonder voorafgaand verzoek van de belastingdienst vastgesteld op de helft van die welke zijn voorzien in artikel 198, lid 1, ABW, namelijk een vaste geldboete van 100 EUR. Aangezien het tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW voorziet in een sanctie bestaande in een vaste geldboete van 100 EUR per gegeven en in een minimumgeldboete van 1 500 EUR, is het minimumboetebedrag 15 maal hoger dan het in artikel 198, lid 2, ABW voorziene boetebedrag.

iii) Indiening van de aangifte met onvolledige, onjuiste of valse informatie die echter vrijwillig maar tardief wordt gecorrigeerd, zonder voorafgaand verzoek van de belastingdienst

151. In dit scenario wordt de aangifte binnen de gestelde termijn ingediend, maar bevat zij onvolledige, onjuiste of valse informatie. In dit geval wordt deze echter door de belastingplichtige gecorrigeerd zonder dat de belastingdienst hierom verzoekt (spontane maar tardieve correctie). Artikel 198, lid 2, ABW zou naar analogie eveneens van toepassing zijn op deze situatie, aangezien deze kan worden gelijkgesteld aan een tardieve indiening van een juiste aangifte. In dit geval zou dan een vaste geldboete van 100 EUR worden opgelegd. Ook met betrekking tot de indiening van formulier 720 wordt in het tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW voorzien in een geldboete van 100 EUR per gegeven en in een minimumgeldboete van 1 500 EUR, wat neerkomt op een minimumboetebedrag dat 15 maal meer bedraagt dan het in artikel 198, lid 2, ABW voorziene boetebedrag.

iv) Indiening van formulier 720 met onvolledige, onjuiste of valse informatie

152. In geval van indiening van een aangifte binnen de gestelde termijn, maar met onvolledige, onjuiste of valse informatie die de belastingplichtige niet corrigeert, zou de soortgelijke overtreding in een binnenlandse situatie overeenkomen met die welke is vastgesteld in artikel 198, lid 1, ABW. Deze bepaling kwalificeert de indiening van een aangifte met onvolledige, onjuiste of valse informatie als een overtreding en het genoemde artikel voorziet daarvoor in een vaste geldboete van 150 EUR. Op grond van de regeling van formulier 720 bedraagt de geldboete 5 000 EUR per gegeven met een minimumbedrag van 10 000 EUR, dat wil zeggen een minimumboetebedrag dat minstens 66,66 maal hoger is dan de krachtens artikel 198, lid 2, ABW opgelegde geldboete.

2) Argumenten van de Spaanse regering

153. De Spaanse regering van haar kant voert aan dat de door de Commissie ten behoeve van haar vergelijking genoemde sancties de nodige relevantie ontberen, aangezien het niet gaat om vergelijkbare uitgangssituaties. In dit verband wijst zij op drie wezenlijke kenmerken van de overtreding die voortvloeit uit de niet-nakoming van de aan formulier 720 verbonden informatieplicht. Allereerst gaat het bij formulier 720 om een belastingaangifte van informatieve

aard. Voorts komt dit neer op een aangifte van geldelijke aard. Tot slot betreft dit formulier een aangifte die wordt ingediend door de belastingplichtige waarop de desbetreffende gegevens betrekking hebben.

154. De meest treffende vergelijking in dit verband is die met de aangifte van verbonden handelingen, aangezien in deze aangifte de drie voornoemde kenmerken zijn verenigd ten aanzien van beide geldboeten: het gaat om een informatieplicht, de aangifte heeft betrekking op geldelijke waarden en zij moet worden gedaan door de belastingplichtige zelf en niet door een derde.

155. De Spaanse regering wijst erop dat de belastingplichtige in het geval van verbonden handelingen bepaalde informatie over handelingen met verbonden personen of entiteiten moet documenteren en bewaren. Bij niet-nakoming van deze verplichting is volgens artikel 18, lid 13, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting sprake van een belastingovertreding wanneer deze informatie niet wordt verstrekt of wanneer onvolledige, onjuiste of valse informatie over deze verbonden handelingen worden verstrekt. Het genoemde artikel 18, lid 1, bepaalt in punt 1 ervan welke sanctie van toepassing is ingeval niet hoeft te worden overgegaan tot waarderingscorrecties, dat wil zeggen wanneer aan de fiscus geen economisch nadeel is berokkend omdat de belastingschuld niet is geraakt, en punt 2 van deze bepaling voorziet in de toepasselijke sanctie wanneer wel moet worden overgegaan tot waarderingscorrecties. Hieruit volgt dat in artikel 18, lid 13, punt 1, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting – net als in de regeling van formulier 720 –de niet-nakoming van een informatieplicht is neergelegd, waaruit geen economisch nadeel voortvloeit, die van geldelijke aard is en die rust op de belastingplichtige op wie de informatie betrekking heeft. De niet-nakoming van deze informatieplicht wordt bestraft met een vaste geldboete van 1 000 EUR per weggelaten, onjuist of vals gegeven en met een geldboete van 10 000 EUR per weggelaten, onjuiste of valse gegevensverzameling.

156. Tot slot is de Spaanse regering van mening dat geen rekening moet worden gehouden met de hoeveelheid informatie die door derden aan de belastingdienst ter beschikking is gesteld, aangezien de vaste geldboeten alleen het gedrag van de belastingplichtige bestraffen.

c) Beoordeling

157. Wat de aard van de vaste geldboeten betreft, merk ik op dat partijen het eens zijn over het feit dat de verplichting tot indiening van formulier 720 een formele verplichting is waarvan de niet-nakoming geen direct economisch nadeel berokkent aan de fiscus, en die de vorm aanneemt van een algemene en rechtstreeks tot de belastingplichtige gerichte verplichting.

158. In dit licht ben ik van mening dat de vaste geldboeten op grond van de door de Commissie aangevoerde argumenten als onevenredig moeten worden aangemerkt.

159. Aangaande de vraag of de wegens niet-indiening van formulier 720 opgelegde vaste geldboeten moeten worden vergeleken met die welke zijn bepaald in de artikelen 198 en 199 ABW of met die welke worden opgelegd in verband met verbonden handelingen, deel ik namelijk het standpunt van de Commissie. Verbonden handelingen zijn immers specifieke handelingen en dus niet van algemene aard. Bovendien stel ik vast dat het tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW rechtstreeks verwijst naar de artikelen 198 en 199 ABW, aangezien hierin is bepaald dat de vaste geldboeten niet cumulatief zijn met die welke waarin

deze bepalingen voorzien. Deze verwijzing duidt er volgens mij op dat, zonder specifieke sancties in het tweede lid van de achttiende aanvullende bepaling van de ABW, de in de artikelen 198 en 199 ABW vastgestelde sancties van toepassing zouden zijn geweest.

160. In dit verband stel ik vast dat – zoals de Commissie heeft aangevoerd in haar niet door de Spaanse regering weersproken opmerkingen die in de punten 147 tot en met 152 van deze conclusie zijn weergegeven – de geldboeten die bij niet- of te late indiening van formulier 720 worden opgelegd, 15, 50 of 66 maal hoger zijn dan die welke in binnenlandse situaties van toepassing zijn. Hoewel de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen [96], ben ik niettemin van mening dat de in geding zijnde geldboeten dermate hoog zijn dat zij onevenredig lijken, zonder dat op dit punt een onderscheid hoeft te worden gemaakt naar de verschillende categorieën van activa. Hoewel het mijns inziens duidelijk is dat de voor de categorie van nieuwe bankrekeningen opgelegde geldboeten onevenredig zijn, aangezien de Spaanse regering dienaangaande reeds over de nodige inlichtingen beschikt [97], ben ik van mening dat, gezien de bijzonder hoge geldboeten en het feit dat deze uitsluitend worden opgelegd wegens het niet-nakomen van een formele verplichting, dezelfde conclusie moet gelden voor de overige categorieën van activa.

161. Tot slot merk ik op dat het feit dat deze geldboeten volgens de door de Spaanse regering verstrekte informatie kunnen worden verminderd op grond van het evenredigheidsbeginsel, geen ander resultaat kan opleveren. Er moet worden vastgesteld dat een mogelijkheid die onder de discretionaire bevoegdheid van de belastingdienst valt, niet volstaat om de niet-nakoming die voortvloeit uit de achttiende aanvullende bepaling, lid 2, ABW te laten wegvallen. [98]

162. Uit het voorgaande volgt dat de derde grief in zijn geheel moet worden aanvaard.

F. Kosten

163. Overeenkomstig artikel 138, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof draagt elke partij, indien zij gedeeltelijk in het gelijk en gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, haar eigen kosten, tenzij het Hof het, gelet op de omstandigheden van de zaak, gerechtvaardigd acht dat een partij naast haar eigen kosten ook een deel van de kosten van de andere partij draagt.

164. In casu heeft de Commissie geconcludeerd tot verwijzing van het Koninkrijk Spanje in de kosten. Daar het Koninkrijk Spanje in het kader van de derde grief in het ongelijk is gesteld en in het kader van de eerste en de tweede grief van de Commissie gedeeltelijk in het ongelijk is gesteld, geef ik het Hof in overweging om het Koninkrijk Spanje in de helft van de kosten van de Commissie te verwijzen.

[96] Zie in die zin arrest van 12 juli 2001, Louloudakis (C 262/99, EU:C:2001:407, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[97] Zie mijn conclusie met betrekking tot de eerste grief. Ik wijs erop dat de vaste geldboeten, anders dan de proportionele geldboete van 150 %, rechtstreeks worden opgelegd wegens het niet verstrekken van de krachtens formulier 720 vereiste informatie. Het feit dat geen rekening wordt gehouden met deze informatie, lijkt me op dit punt dan ook onevenredig.

[98] Arrest van 2 augustus 1993, Commissie/Frankrijk (C-276/91, EU:C:1993:336, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

V. Conclusie

165. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

„1) Het Koninkrijk Spanje is zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte niet nagekomen:

– door vast te stellen dat de niet-nakoming van de verplichting om informatie te verstrekken over nieuwe bankrekeningen in het buitenland of de te late indiening van formulier 720 ertoe leidt dat deze activa worden gekwalificeerd als niet-onderbouwde vermogenswinsten, ongeacht de datum van verwerving van deze activa;

– door bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot nieuwe bankrekeningen in het buitenland of te late indiening van formulier 720 een proportionele geldboete op te leggen van 150 %, ongeacht de datum van verwerving van deze activa;

– door bij niet-nakoming van de informatieplicht met betrekking tot goederen en rechten in het buitenland of te late indiening van formulier 720 vaste geldboeten op te leggen die zwaarder zijn dan de sancties waarin de algemene regeling voor soortgelijke overtredingen voorziet.

2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de helft van de kosten van de Europese Commissie.”